

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure, likely a saint or a historical figure, wearing a crown and holding a staff. The figure is surrounded by various symbols, including a cross, a shield, and a book. The text "UNIVERSITAS CAROLINA GUATEMALENSIS" is inscribed around the perimeter of the seal.

**INEFICACIA DEL ESTADO DE SU PODER DE IMPERIO EN CAPTACIÓN DE
RECURSOS PARA CUMPLIR CON SUS OBLIGACIONES QUE LE DEMANDA LA
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

ESVIN ESTUARDO PÉREZ GÓMEZ

GUATEMALA, MARZO DE 2017

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

**INEFICACIA DEL ESTADO DE SU PODER DE IMPERIO EN CAPTACIÓN DE
RECURSOS PARA CUMPLIR CON SUS OBLIGACIONES QUE LE DEMANDA LA
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE 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

ESVIN ESTUARDO PÉREZ GÓMEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, marzo de 2017

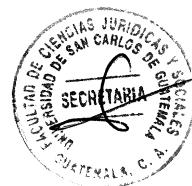
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
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. Fernando Antonio Chacón Urizar

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).



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 05 de mayo de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, GAMALIEL SENTES LUNA

_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante

ESVIN ESTUARDO PÉREZ GÓMEZ, con carné 200511004,

intitulado INEFICACIA DEL ESTADO DE SU PODER DE IMPERIO EN CAPTACIÓN DE RECURSOS PARA CUMPLIR CON SUS OBLIGACIONES QUE LE DEMANDA LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar 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, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 06 / 05 / 2014 f)

Asesor(a)
Lic. Gamaliel Sentes Luna
 Abg.

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

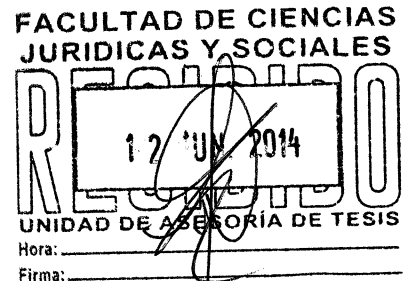


**Lic. Gamaliel Sentes Luna
Abogado y Notario**



Guatemala 10 de junio del año 2014

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



Distinguido Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

Me dirijo a usted con el objeto de rendirle informe según nombramiento de asesor a su digno cargo de fecha cinco de mayo del año dos mil catorce, en relación a la tesis del bachiller Esvin Estuardo Pérez Gómez para su graduación profesional, la cual se intitula: **“INEFICACIA DEL ESTADO DE SU PODER DE IMPERIO EN CAPTACIÓN DE RECURSOS PARA CUMPLIR CON SUS OBLIGACIONES QUE LE DEMANDA LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA”**.

- a. En el desarrollo de la tesis se aborda una temática que reviste gran importancia, ya que señala y analiza jurídica y dogmáticamente el poder de imperio estatal y la captación de recursos.
- b. Al redactar la tesis el alumno demostró empeño, interés, seriedad y una rigurosidad científica mediante la utilización de los métodos y técnicas de investigación científicos acordes y necesarios, habiendo sido utilizado el método descriptivo, histórico y deductivo; y la técnica de fichas bibliográficas.
- c. El bachiller tuvo el cuidado de emplear un vocabulario propio de un trabajo de este nivel, haciendo uso y consultando para ese extremo los diccionarios jurídicos necesarios, y asistiendo a las bibliotecas del país.
- d. Es bastante interesante el trabajo de tesis, siendo los objetivos que señala puntuales y acordes con la realidad de la sociedad guatemalteca, y de igual forma indicó que la hipótesis planteada analiza el cumplimiento de las obligaciones del Estado guatemalteco.
- e. Cabe señalar que la introducción, márgenes, contenido, conclusión discursiva y bibliografía utilizada se adapta perfectamente al tema de la tesis y de que se llevaron a cabo las correcciones sugeridas al sustentante, quien no es pariente dentro de los grados de ley con el asesor.

**7ª. avenida 15-13 zona 1 tercer nivel oficina 35 Edificio Ejecutivo
Tel: 57084340**

Lic. Gamaliel Sentes Luna
Abogado y Notario



El trabajo de tesis reúne los requisitos reglamentarios del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, y por lo tanto puede ser materia de discusión en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y en tal sentido emito dictamen favorable.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para suscribirme con muestras de mi consideración y respeto.


Lic. Gamaliel Sentes Luna
Abogado y Notario

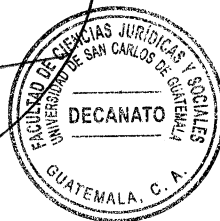
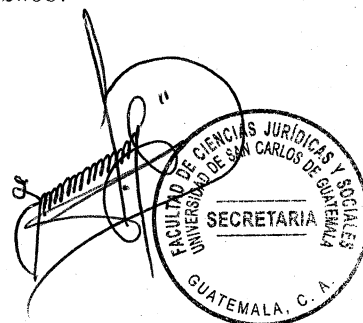
Lic. Gamaliel Sentes Luna
Asesor de Tesis
Colegiado 6522

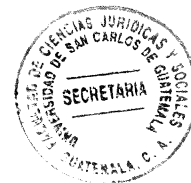


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 14 de agosto de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ESVIN ESTUARDO PÉREZ GÓMEZ, titulado INEFICACIA DEL ESTADO DE SU PODER DE IMPERIO EN CAPTACIÓN DE RECURSOS PARA CUMPLIR CON SUS OBLIGACIONES QUE LE DEMANDA LA CONSTITUCION POLITICA DE LA REPÚBLICA DE 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





DEDICATORIA

A DIOS:

Primeramente por darme la sabiduría para culminar mis estudios, así como la salud para seguir disfrutando otra de sus muchas bendiciones, gracias Señor por tu misericordia.

A MIS PADRES:

Siendo mi gratitud de corazón por haberme guiado por el camino que mejor consideraron y que demuestra día con día que fue el correcto, por su amor, entrega y dedicación que tuvieron para hacer posible este triunfo.

A MI ESPOSA:

Por su apoyo incondicional en todo momento, por su ayuda que con amor siempre me ha proporcionado.

A MI HIJA:

Porque desde el momento en que llegó a nuestras vidas nos ha llenado de felicidad día con día, siendo la razón fundamental para seguir superándome.

A MIS HERMANOS Y HERMANAS:

Porque gracias a ellos siempre me he sentido con esa protección que todo ser humano



necesita para seguir avanzando y llegar a ser una persona de éxito.

A MIS AMIGOS:

Que en todo momento me brindaron su apoyo para concluir esta etapa en mi vida.

A MIS SOBRINOS:

Por compartir este triunfo conmigo y por ser muy especiales en mi vida.

A MIS TÍOS, TÍAS, PRIMOS Y DEMÁS FAMILIARES:

Quienes han contribuido de muchas formas para hacer posible este triunfo.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS:

Por darme la oportunidad de poder ingresar a esa gloriosa casa de estudios, donde día con día se obtienen nuevos conocimientos.

AL PUEBLO DE GUATEMALA:

Porque con sus aportes económicos tuve el acceso a la educación superior a la cual somos muy pocos los privilegiados.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES:

Porque en ella obtuve conocimientos que son fundamentales para obtener el triunfo.



PRESENTACIÓN

Mi trabajo de tesis intitulado: "Ineficacia del Estado de su poder de imperio en captación de recursos para cumplir con sus obligaciones que le demanda la Constitución Política de la República de Guatemala", se inserta dentro de la rama del derecho tributario y es una investigación de carácter cualitativa y de utilidad para la clara definición de la problemática actual relacionada con la falta de efectividad el poder de imperio por parte del Estado para captar recursos económicos, lo cual únicamente se puede manifestar mediante el principio de legalidad y a través del cobro de lo estipulado en la legislación vigente y según lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

La territorialidad del trabajo de tesis abarca la República guatemalteca y la temporalidad del mismo toma en cuenta los últimos dos años, tiempo en el cual se analiza y estudia profundamente la obligación de los contribuyentes de pagar impuestos, así como lo fundamental de que se modernice el sistema tributario del país de forma que se garantice la captación de recursos por parte del Estado, para así erradicar las actuales limitaciones del orden público y constitucional que han derivado en la incorrecta forma de organización política y en el encuadramiento inadecuado de los lineamientos esenciales para la captación de recursos en la sociedad guatemalteca.



HIPÓTESIS

La exposición de la hipótesis se estableció claramente en el plan de investigación y la misma señaló la actual ineficacia del Estado guatemalteco en lo relacionado a su poder de imperio para la debida captación de recursos, siendo ello lo que no ha permitido el cumplimiento de las obligaciones que demanda la Constitución Política de la República de Guatemala.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis de la investigación del trabajo de tesis denominado: "Ineficacia del Estado de su poder de imperio en captación de recursos para cumplir con sus obligaciones que le demanda la Constitución Política de la República de Guatemala", comprobó la importancia del poder de imperio del Estado guatemalteco para la captación de recursos de conformidad con lo estipulado constitucionalmente, siendo el poder tributario consubstancial al Estado debido a que su naturaleza tiene encomendadas labores que se tienen que llevar a cabo para así garantizar una relación jurídico-tributaria en la cual se cumpla a cabalidad el mandato constitucional.



ÍNDICE

Introducción.....	Pág.
-------------------	------

i

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1. Definición de derecho tributario.....	2
1.2. División.....	2
1.3. Objetivos de la política fiscal.....	3
1.4. Fuentes de los recursos del Estado.....	4
1.5. Los tributos.....	5
1.6. Principios constitucionales en el derecho tributario.....	11
1.7. Medios para asegurar el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios.....	15

CAPÍTULO II

2. Relación jurídico tributaria.....	17
2.1. Importancia.....	18
2.2. Características.....	18
2.3. Obligaciones accesorias.....	20
2.4. Fiscalización y control tributario.....	20
2.5. Límites a la fiscalización de los impuestos internos.....	21



	Pág.
2.7. Representación.....	23
2.8. Obligaciones de los contribuyentes.....	23
2.9. Ingresos tributarios.....	24
2.10. Potestad y competencia tributaria.....	25
2.11. Jerarquía de las leyes fiscales.....	26

CAPÍTULO III

3. Obligaciones tributarias.....	29
3.1. Fuente de la obligación tributaria.....	30
3.2. Características de las obligaciones tributarias.....	30
3.3. El hecho agravado.....	31
3.4. Importancia del hecho agravado.....	31
3.5. Características del hecho agravado.....	32
3.6. Exigibilidad.....	32
3.7. Clasificación del hecho agravado.....	33
3.8. Elementos de la obligación tributaria.....	34
3.9. Objeto de la obligación tributaria.....	36
3.10. Causa de la obligación tributaria.....	36
3.11. Determinación de la obligación tributaria.....	37



CAPÍTULO IV

Pág.

4. Análisis de la ineficacia del Estado de su poder de imperio de captación de recursos para cumplir con las obligaciones que le demanda la Constitución Política de la República.....	39
4.1. Antecedentes históricos.....	39
4.2. Obligaciones estatales.....	41
4.3. La captación de recursos y el poder tributario.....	42
4.4. Justificación doctrinaria.....	43
4.5. La ineficacia estatal del poder de imperio para la captación de recursos en el cumplimiento de obligaciones que demanda la Constitución Política de la República de Guatemala.....	51
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	61
BIBLIOGRAFÍA.....	63

INTRODUCCIÓN

El tema de la tesis se eligió debido a lo fundamental de señalar la ineficacia del Estado de su poder de imperio en la captación de recursos para cumplir con las obligaciones constitucionales. La Constitución Política de Guatemala, al regular el establecimiento de los órganos del Estado en legislativo, ejecutivo y judicial, deja determinadas las atribuciones que cada uno de ellos debe realizar para la consecución de los fines preestablecidos para el Estado. Estos órganos, están sometidos al poder general de la organización estatal, al igual que la propia población, por lo que ejercen las facultades que le fueron atribuidas para la realización de sus funciones, siempre actuando dentro del orden jurídico que les ha dado vida y nunca al margen ni en contra de él.

Dentro de ese orden de ideas se encuentra que el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad es atribuido al pueblo y queda plasmado en la Constitución Política, de donde dimana el poder y la potestad que los órganos pueden ejercer, siempre y cuando su actuación se realice cumpliendo con el orden jurídico preestablecido, siendo el poder tributario la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigible a las personas sometidas a su competencia tributaria especial.

Los objetivos de la tesis dieron a conocer que para el ejercicio de sus funciones el Estado requiere de los medios económicos que sean necesarios para llevarlas a cabo de forma adecuada. La idea del bien común no puede alcanzarse sin los fondos que sean necesarios para la realización de sus actividades.

La hipótesis de la tesis dio a conocer que es fundamental el estudio de todo lo que abarca el aspecto económico del ente público y que se traduce en la actividad encaminada a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con los cuales cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines.

El Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios, fundamentalmente por la explotación de sus mismos bienes y por el manejo de sus empresas, así como también por el ejercicio de su poder de imperio con fundamento en el cual se tiene que establecer las contribuciones que los particulares tienen que aportar para el gasto público y el presupuesto se tiene que complementar con otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo obtienen esos entes.

La tesis se dividió en cuatro capítulos: el primer capítulo, señala el derecho tributario; el segundo capítulo, el segundo capítulo, indica la relación jurídico tributaria; el tercer capítulo, indica las obligaciones tributarias y el cuarto capítulo, señala la ineficacia del Estado de su poder de imperio de captación de recursos para cumplir con las obligaciones constitucionales. Los métodos utilizados fueron el analítico, sintético y deductivo. La técnica empleada fue la documental.

El manejo de los recursos que obtiene el Estado se lleva a cabo a través de los órganos que integran la administración pública, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de sus actuaciones.



CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

La actividad financiera estatal es referente al Estado como encargado de la obtención de los ingresos o recursos que se deben destinar al financiamiento de sus diversos objetivos, pudiéndose constatar previamente una previsión relativa a los ingresos y gastos que se encuentren involucrados mediante un presupuesto general.

De esa manera, la actividad financiera abarca el presupuesto de los ingresos y gastos para la obtención de los recursos que sean necesarios para la satisfacción de los gastos previamente determinados, y finalmente, la aplicación de esos ingresos a los gastos públicos.

La orientación que busque esa actividad económica se debe encontrar bajo la dependencia del concepto que de ella se tenga por parte de la autoridad, así como la orientación que a grandes rasgos será partidaria de la neutralidad o intervención estatal en la economía nacional, la cual es determinante para el alcance y contenido de la política fiscal, que a su vez reúne al conjunto de decisiones que asume el Estado en relación a los ingresos y gastos públicos.

En la actualidad, se encuentra bastante extendida la conceptualización mediante la cual el Estado guatemalteco no únicamente tiene que encargarse de perseguir el financiamiento de los diversos gastos públicos, sino que además tiene que actuar para

la correcta intervención y obtención de las finalidades económicas y sociales, buscando con ello brindar protección y alcanzar el bienestar social, incentivando para ello la redistribución de la riqueza y el desarrollo de determinados sectores productivos.

De esa forma, la actividad financiera del Estado se constituye en un instrumento para cubrir las necesidades públicas necesarias para lograr una intervención estatal en la economía guatemalteca.

1.1. Definición de derecho tributario

"El derecho tributario o derecho fiscal como también se le denomina es la rama del derecho financiero que abarca el conjunto de normas jurídicas reguladoras del nacimiento, determinación y aplicación de los tributos, de los derechos y de las obligaciones que nacen tanto para el sujeto obligado como para el Estado acreedor".¹

1.2. División

Dentro del derecho tributario cabe la posibilidad de encontrar una parte general que abarca los principios generales reguladores de la potestad tributaria del Estado y sus limitaciones, comprendiendo normas de organización administrativa en relación con las garantías constitucionales y también se encuentra una parte especial que es relativa a los estatutos especiales reguladores de los diversos gravámenes establecidos legalmente.

¹ Calvo Nicolau, José Enrique. **Derecho tributario**. Pág. 46.

1.3. Objetivos de la política fiscal

La política fiscal cuenta con tres clases de objetivos, siendo los mismos los que a continuación se indican:

- a) De asignación de bienes privados y sociales.
- b) De estabilización de precios y empleos.
- c) De distribución del ingreso y de la riqueza.

Los elementos de la política fiscal llevan a cabo sus actuaciones como estabilizadores automáticos de la economía y ello debido a que la economía se encuentra en total auge y se encarga del aumento de los ingresos de las personas y de las empresas disminuyendo para el efecto los subsidios estatales, lo cual determina una mayor recaudación de impuestos a la renta y a la venta.

Por el contrario, al entrar la economía del país en una fase recesiva, entonces disminuyen y aumentan los subsidios, motivando con ello el aumento del gasto privado. Lo anotado, puede claramente observarse en el caso de los impuestos progresivos, seguros de desempleo y en los programas de asistencia social.

La disciplina de las finanzas públicas es aquella que tiene por objetivo el estudio de los principios del financiamiento estatal, distribución y aplicación de los gastos públicos. El

derecho financiero a su vez integra parte del derecho público y reúne al conjunto de normas jurídicas que se encargan de la regulación de la actividad financiera del Estado y que determinan, siempre desde el punto de vista jurídico, la estructura de los ingresos y gastos públicos.

1.4. Fuentes de los recursos del Estado

El Estado debe dedicar sus recursos a solventar o cubrir el gasto público, que en gran medida se encuentra ordenado en función de satisfacer necesidades colectivas indivisibles.

También, estos recursos se encuentran destinados a lograr diversos objetivos sociales o económicos. Por recursos del Estado se deben entender todos los ingresos de cualquier naturaleza económica o jurídica, así como los ingresos que el Estado obtiene mediante diversos medios que son:

- a) Mediante la gestión de patrimonio: el Estado se debe encargar de llevar a cabo cualquier acto jurídico que le esté expresamente permitido y de ellos se pueden obtener ingresos. Se trata de recursos derivados de la gestión de bienes de dominio público, bienes de dominio privado, utilidades de empresas estatales, de su privatización, de los monopolios fiscales o estancos.
- b) El Estado como persona jurídica es susceptible de contraer obligaciones: pudiendo en consecuencia obtener recursos mediante créditos.

- c) El Estado como poder soberano impone multas: se encarga de la imposición de penas pecuniarias.
- d) Establece tributos y persigue su cumplimiento en forma forzada: el Estado se encuentra dotado de un poder tributario mediante el cual se encuentra la creación y establecimiento de tributos, o sea de prestaciones pecuniarias obligatorias y cuyo cumplimiento es obtenido de forma coactiva.

"Ese poder tributario en consecuencia emana de la condición de soberanía estatal y su ejercicio es posible comprobar tanto en el nacimiento o creación de cada tributo, entregada al poder legislativo, como en el control y fiscalización de su cumplimiento, ordinariamente en un organismo administrativo, ligado al poder ejecutivo".²

1.5. Los tributos

Tributo es toda prestación pecuniaria exigible de forma coactiva por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario.

Son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de imperio, y que permiten relaciones jurídicas de derecho público.

Las características generales de los tributos son las siguientes:

² Pérez Aroyo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 10.

- a) El tributo es una prestación en dinero: de forma que se excluyen las prestaciones personales o en especie a que eventualmente pueda estar obligado un sujeto a favor del Estado.

- b) El tributo es exigible forzosamente por el Estado: su cumplimiento no es voluntario y el sujeto obligado no puede sustraerse a su cumplimiento y ello es así por cuanto es el Estado el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria, siendo titular de la potestad tributaria en virtud de la cual el tributo se ha establecido.

- c) Imposición o establecimiento de todo tributo que se somete al principio de legalidad: ello significa que su nacimiento y aplicación no se encuentra sujeto a la discrecionalidad de la autoridad administrativa sino a reglas fijas.

Por ello, se afirma que no existe un impuesto sin una ley previa que lo establezca, siendo todo ello lo que deriva del ejercicio de la potestad soberana limitada por los derechos constitucionales de los obligados.

- d) La imposición de un tributo emana del poder de imperio del Estado: lo cual es inherente a su soberanía y es el poder en virtud del cual el Estado se encuentra en situación de crear tributos los cuales persiguen su cumplimiento forzado, radicándose esta facultad fundamentalmente en el poder legislativo, mediante el cual nacen las leyes que indican la carga tributaria y el poder Ejecutivo encargado de velar por el control y cumplimiento de la obligación.

- e) Los tributos recaen sobre una persona determinada, natural o jurídica: a partir de ello, la creación e imposición de los tributos por parte del Estado en donde surgirá un vínculo jurídico entre el fisco, como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria y un sujeto pasivo, genéricamente denominado contribuyente que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo.

Los tributos constituyen la fuente de recursos o financiamiento de mayor importancia con la cual cuenta el Estado, llegando a cubrir el presupuesto nacional.

En relación a su finalidad es preferible entender que al igual que todo los recursos fiscales, se encuentran destinados en general tanto a cubrir los cargas públicas como a perseguir objetivos extrafiscales, sociales o económicos

“Todos los tributos tienen una estructura común y se originan en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y los mismos son obligatorios, siendo su objeto una suma de dinero”.³

Sin embargo, algunos de ellos se diferencian a partir de la mayor o menor evidencia en la contraprestación o beneficio que recibe el contribuyente por la satisfacción del tributo, o de conformidad con el presupuesto de hecho establecido por la ley para dar por establecido el gravamen.

³ Ibid. Pág. 20.

La clasificación de los tributos es la siguiente

- a) **Impuestos:** son las prestaciones en dinero que el Estado exige de determinados sujetos económicos de forma coactiva sin contraprestación y de conformidad con las reglas fijas para financiar los servicios públicos que satisfacen necesidades colectivas de carácter indivisible.

El impuesto en consecuencia es una prestación pecuniaria, que es exigible por el Estado forzadamente con motivo del acaecimiento de un determinado hecho y en el cual el nacimiento de la obligación tributaria es independiente de toda retribución o beneficio estatal al obligado de su cumplimiento.

Impuesto es una prestación pecuniaria, requerida por personas físicas o morales de derecho privado, y eventualmente de derecho público, de conformidad con las facultades contributivas, mediante vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida determinada, para la satisfacción de las cargas públicas del Estado y de otros colectivos territoriales, con la intervención del poder público.

El impuesto participa de las características comunes a todo tributo, pero, distingue en él la circunstancia que no es posible visualizar en cuanto al beneficio o contraprestación que el obligado pueda llegar a recibir del cumplimiento del impuesto, siendo el mismo el tributo mayormente generalizado, de mayor aplicación y recaudación.

En el impuesto, el Estado se encarga de exigir una suma de dinero, obligación que nace una vez que ha acaecido el hecho previsto por la ley. Dentro de las contribuciones el hecho determinante y que permite el nacimiento de la obligación consiste en el aumento del valor de un inmueble, en tanto que en la tasa la circunstancia que hace aparecer la obligación tributaria consiste en un servicio público prestado a favor del contribuyente.

Los impuestos y contribuciones son obligatorios. La tasa en principio es voluntaria o al menos el sujeto pasivo se encuentra en libertad de utilizar o no el servicio público que da origen origina la obligación tributaria.

La clasificación de los impuestos es la siguiente:

- Impuestos internos e impuestos externos: los primeros, son aquellos impuestos que gravan las rentas, la riqueza o las actividades que existen o se generan o producen dentro del país; y los segundos, son los que gravan las operaciones del comercio o tráfico internacional de las mercaderías.
- Impuestos reales e impuestos personales: los primeros, son aquellos que gravan el gasto, la renta o riqueza de un sujeto sin tomar en consideración las circunstancias personales del obligado al pago del impuesto.

Los segundos, consideran las circunstancias personales de un sujeto que puede llegar a modificar la capacidad contributiva afectada por el impuesto.

- Impuestos sujetos a declaración e impuestos no sujetos a declaración: los primeros, son aquellos cuyo pago viene precedido de una declaración por parte del contribuyente en la cual se contiene la determinación del impuesto; los segundos, indican aquellos que se pagan sin previa declaración del contribuyente.

- Impuestos directos e impuestos indirectos: los primeros, son aquellos que gravan lo que una persona tiene o lo que una persona gana.

Es decir, son los que afectan a la riqueza o el ingreso como demostraciones de la capacidad contributiva del obligado a su pago; y los segundos, gravan el gasto como manifestación de la riqueza.

- Atendiendo a la etapa de comercialización en que se recauden: los impuestos indirectos a su vez son aquellos que permiten al contribuyente trasladar o recargar el impacto económico a un tercero.

- b) Las tasas: consisten en la prestación pecuniaria a la cual se encuentra obligado el contribuyente por la prestación efectiva o potencial de una determinada actividad o servicio público.

En las tasas la obligación del pago aparece cuando el servicio se encuentra a disposición del contribuyente, aunque éste no lo utilice.

La conceptualización de tasa supone un grado de voluntariedad del usuario para emplear este servicio y soportar la tasa, además supone la obtención de una prestación directa e individual de parte del Estado.

Además, el costo o precio de los tributos no tiene que ser superior al precio del costo por servicio al llevar a cabo una actividad estatal que se presta por el Estado en cuanto al contribuyente y al deudor.

Los derechos son prestaciones en dinero que se exigen para la obtención de una determinada autorización administrativa.

- c) Las contribuciones: es el tributo que lesiona al propietario de un bien inmueble y que deriva del aumento del valor de esa propiedad por la realización de obras públicas.

Su fundamento se encuentra precisamente en el mayor valor de los inmuebles por la ejecución de obras públicas o infraestructura.

1.6. Principios constitucionales en el derecho tributario

Los principios son los siguientes:

- a) Legalidad: conforme al principio de legalidad, no se puede establecer ningún tributo o carga impositiva sino mediante una ley. Además, se sostiene que no

existe tributo sin ley, lo que quiere decir que no puede presentarse un tributo sin una ley dictada anteriormente y ello se debe establecer de manera directa.

En un Estado de derecho nadie puede ser obligado a hacer aquello que no manda la ley, ni ser privado de lo que ella no prohíbe.

"Su fundamento se encuentra en la necesidad de brindar protección al derecho de propiedad con el cual deben contar los contribuyentes y en consagrar un grado menor de seguridad jurídica".⁴

Admite dos posiciones jurídicas. La primera, es referente a los partidarios de la doctrina de la reserva legal restringida, en donde es suficiente para cumplir con el principio en estudio que la ley se encargue de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, como los sujetos y el hecho imponible, pudiendo los demás elementos ser integrados inclusive por la administración.

Por otro lado, se sostiene que la ley no debe únicamente establecer a los sujetos y al hecho imponible, sino que también debe ir más allá, determinado la tasa, la base imponible, las exenciones, infracciones y los procedimientos.

El principio de legalidad debe comprender el hecho jurídico tributario, la respectiva base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, comprendiéndose para el efecto las normas reguladoras de la determinación y aplicación de los tributos y de las sanciones por la infracción de los mismos.

⁴ Lozano Serrano, Carmelo. **Derecho tributario**. Pág. 11.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, deben ingresar al patrimonio nacional y no pueden encontrarse afectos a un destino determinado.

Pero, la ley puede autorizar que determinados tributos puedan encontrarse afectos a finalidades propias de la defensa nacional.

También, pueden autorizar que los que gravan las actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el adecuado financiamiento de obras de desarrollo.

- b) Proporcionalidad: en ningún caso la ley puede establecer tributos de forma manifiesta, desproporcionada e injusta.

La misma, implica que la carga tributaria que lesiona a cada contribuyente tiene que ser adecuada y razonable, no excediendo de ello, debido a lo que busca asegurar es que los tributos no sean expropiados.

- c) Igualdad: en materia tributaria la misma no únicamente puede reducirse a una igualdad numérica, sino que debe fundamentalmente ser entendida como el deber de asegurar el mismo tratamiento a todos los que se encuentran en situaciones análogas, lo cual permite la plena identificación y formación de diversas categorías de acuerdo a criterios que sean razonables.

Se tiene que excluir a toda discriminación arbitraria, injusta o inútil contra determinadas personas o categorías de personas.

Este principio involucra un concepto de equidad vertical, mediante el cual cada contribuyente es una carga impositiva de acuerdo a su capacidad económica y un elemento de equidad horizontal, mediante el cual los individuos de cada uno de los grupos que representan distintos niveles de capacidad contributiva tienen que ser tratados en igualdad de condiciones en relación a los demás individuos del mismo grupo.

La igualdad de repartición de los tributos consiste en una especie del género de igualdad ante la ley y se refiere a las normas jurídicas que deberán ser similares para todas las personas que se encuentren en situaciones parecidas y deben ser diversas para aquellas que estén en posiciones distintas. Además, presupone la distinción razonable entre quienes no se encuentran en situaciones parecidas.

La discriminación se constituye en arbitraria en el momento en el cual no existe racionalidad, siendo la misma llevada a cabo por el legislador o por una autoridad pública, la cual no se ordena al bien común.

- d) Protección a la propiedad privada: el respeto a la propiedad privada está regulado constitucionalmente y por ello es indudable que la tributación o los sistemas impositivos no pueden atropellar el derecho de propiedad.

Únicamente la ley se puede encargar del modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y de disponer de ellas y de las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social.

Ello, abarca que se exijan los intereses generales, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad pública, así como la conservación del patrimonio ambiental.

Nadie puede ser privado de su propiedad, del bien sobre el cual recae o de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador.

El expropiado puede reclamar la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios y siempre tiene derecho a la indemnización respectiva por el daño patrimonial efectivamente causado, la cual se tiene que fijar de común acuerdo o en sentencia de acuerdo al derecho por los tribunales. A falta de acuerdo la indemnización tiene que ser pagada en dinero en efectivo.

1.7. Medios para asegurar el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios

Siendo los mismos los que a continuación se indican:

- a) **Control de legalidad:** se lleva a cabo a través del tribunal constitucional, siendo el mismo el órgano que emite su dictamen con efectos generales en contra de sus resoluciones y no procede recurso alguno.

- b) **Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad:** es un recurso especial y particular cuyo conocimiento se lleva a cabo de oficio o a petición en las materias que conozca o que le fueren sometidas en recurso interpuesto en cualquier gestión que se siga ante otro tribunal y en virtud de él se puede declarar inaplicable para el caso particular todo precepto legal que sea contrario a la Constitución Política de la República.

CAPÍTULO II

2. Relación jurídico tributaria

Es aquella que nace a partir del ejercicio por parte del Estado en relación a su poder tributario y consiste en los derechos y obligaciones recíprocas que aparecen entre el fisco, los contribuyentes y los terceros.

Dentro de esa compleja relación jurídica se presenta una obligación principal que lesiona al contribuyente y que consiste en pagar el impuesto.

También, existen otras obligaciones accesorias que tienen por objetivo asegurar y facilitar la liquidación y recaudación de los tributos y las obligaciones accesorias, que pueden lesionar tanto al contribuyente como a terceras personas.

La actividad financiera del Estado se encuentra constituida por el proceso de obtención de ingresos y la realización de gastos cuya finalidad consiste en cumplir con los fines del mismo.

Se encuentra realizada por el Estado, el cual opera sobre las bases de un poder especial denominado fiscal o financiero que le permite la obtención en forma coactiva de los ingresos necesarios para el financiamiento de sus gastos, los cuales debe llevar a cabo de acuerdo al presupuesto que haya sido legalmente aprobado en la sociedad guatemalteca.

2.1. Importancia

En ese sentido, tanto la obligación principal como las obligaciones accesorias quedan comprendidas en la noción de obligación tributaria. En sentido restringido, la obligación tributaria consiste en aquella establecida legalmente y en razón del poder tributario del Estado, y a su vez impone a un sujeto deudor, el cual es comúnmente denominado contribuyente, en relación al deber y necesidad de dar al Estado u otra persona jurídica de derecho público y tiene la calidad de acreedor.

La distinción entre una obligación principal y varias accesorias se encuentra superada, y la doctrina toma en consideración a todas ellas de la misma naturaleza y jerarquía sin perjuicio de tomar en consideración a la obligación de dar como la de mayor importancia.

2.2. Características

La obligación tributaria tiene participación de determinadas características, siendo las mismas las siguientes:

- a) El objeto de la obligación tributaria consiste en una suma de dinero.
- b) El acreedor de la obligación por excelencia es el Estado, y el deudor de ella es el sujeto denominado contribuyente.

- c) La obligación tributaria nace a partir de la ley. Efectivamente, esta obligación tiene su fuente mediata en la ley, la cual se encarga de crear e imponer, pero su fuente inmediata es relativa a la realización por parte de una persona que se encuentre determinada a las circunstancias y al presupuesto establecido legalmente para con ello dar lugar al nacimiento de la obligación.

Las normas tributarias se encargan del establecimiento y de la descripción de cada actividad o acto jurídico por el cual surge la obligación de pagar un impuesto.

"Los presupuestos jurídicos o económicos son los hechos gravados y descritos por la ley y cuya realización u ocurrencia va a derivar del efecto de producción del nacimiento de las obligaciones tributarias radicadas en un sujeto que sea específico".⁵

Toda ley que se encarga de la creación o imposición de un tributo y tiene una estructura bien similar que responde claramente a la necesidad de precisar que la materia sobre la cual se impone el gravamen.

Ello, constituye un indicio de capacidad contributiva; que el acreedor o sujeto activo del tributo sea un fisco o un ente público; que la persona a quien afectará el gravamen tiene que ser determinada como el contribuyente y que se deberá

⁵ García Belsunce, Horacio. **Temas de derecho tributario**. Pág. 78.

avaluar la obligación tributaria respectiva como una prestación de dinero, fijando para el efecto el valor de la base imponible del tributo.

2.3. Obligaciones accesorias

Son las que van a existir con independencia de la obligación de pagar el impuesto y tienen las siguientes características:

- a) Son obligaciones de hacer.
- b) Su surgimiento puede ser anterior o posterior al nacimiento de la obligación de pagar el impuesto.
- c) Lesionan al contribuyente y también pueden afectar a terceros.
- d) Su fuente es la ley.

2.4. Fiscalización y control tributario

"La labor de fiscalización y de control tributario es una función que en Guatemala es correspondiente esencialmente al servicio de los impuestos internos y tiene por

finalidad y objetivo alcanzar la mayor recaudación de tributos dentro de la sociedad guatemalteca”.⁶

Ello, se logra intentando acercar la recaudación fiscal lo más rápidamente posible a la realidad de los hechos económicos a que se encuentran afectos los impuestos.

2.5. Límites a la fiscalización de los impuestos internos

La facultad fiscalizadora o de control del servicio de impuestos internos es la siguiente:

- a) Las actuaciones del servicio están sujetas a un principio de legalidad: el servicio únicamente puede hacer uso de los medios establecidos legalmente en su labor de fiscalización, y no puede por ello emplear mecanismos o realizar actividades de control que no se encuentren contempladas de forma expresa por la ley o que lesionen los derechos constitucionales de las personas.
- b) La actividad del servicio sujeta a un límite temporal: debido a que únicamente se puede llevar a cabo en días y horas hábiles dentro de los plazos de caducidad o prescripción.
- c) Labores de fiscalización que pueda desarrollar el servicio encuentran un límite en el secreto profesional: se encuentran bajo la sujeción a quienes ejercen una profesión titular.

⁶ Hensel, Alberto. **Derecho tributario**. Pág. 90.

El servicio no puede exigir a un profesional que éste señale los antecedentes o hechos relacionados a un contribuyente y que conoce en virtud de su profesión. El secreto profesional se refiere a la reserva que un profesional debe guardar en relación a los hechos que llegan a su conocimiento o que le son revelados en el ejercicio de su profesión.

Además, quedan amparados por el secreto tanto de las informaciones que les son proporcionadas al profesional por su cliente como aquellos que él llega a conocer o constatar por sí mismo en el desempeño de su profesión.

La reserva abarca no únicamente que el profesional puede o se encuentra en situación de declarar, sino también aquellos documentos en que conste la información que tiene que ser reservada.

2.6. Derechos de los contribuyentes

En la relación jurídica que se establece entre el Estado, representado por la autoridad administrativa y el particular o contribuyente, la ley impone a cargo de este último obligaciones de distinta naturaleza de conformidad con lo estipulado en la legislación vigente

En la misma, no únicamente se determinan obligaciones a cargo del contribuyente sino también derechos, los cuales pueden ser invocados en su beneficio en todo momento y

en cualquier procedimiento administrativo o contencioso que se encuentre debidamente regulado.

2.7. Representación

"El contribuyente puede actuar ante las autoridades fiscales en nombre propio o bien también cuenta con el derecho a ser representado para llevar a cabo los trámites administrativos o imponer algún medio de defensa ante la autoridad o bien para la promoción de un juicio ante el tribunal fiscal".⁷

La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se llevará a cabo a través de escritura pública.

El otorgante de la representación puede solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de esa representación.

2.8. Obligaciones de los contribuyentes

Las obligaciones formales son relativas a distintas conceptualizaciones como las referidas al registro de contribuyentes, relacionadas con la inscripción y avisos de cambio, cierre, cancelación, suspensión o liquidación de actividades, o bien a la contabilidad de los contribuyentes.

⁷ **Ibid.** Pág. 110.

Otras obligaciones son referentes al uso de distintas formas fiscales, las cuales se deberán aprobar con antelación administrativa y en base a diversas disposiciones en uso de comprobantes fiscales.

2.9. Ingresos tributarios

Son los ingresos que derivan de los tributos y que el derecho retoma como contribuciones, siendo los mismos los que impone el Estado en su calidad de imperio, es decir bajo el poder soberano de su cobro coactivo.

Sus características son las siguientes:

- a) Son de carácter público: son ingresos que constituyen parte del derecho público que percibe el Estado en su calidad de ente soberano de donde eminentemente son de orden público.
- b) Son una prestación en dinero: el tributo resulta ser una prestación que se encuentra a cargo de los contribuyentes a favor del Estado y esa prestación se presenta en dinero.
- c) Contendida en la ley: los tributos operan bajo el principio de legalidad, o sea, que la carga tributaria tiene que consignarse o encontrarse expresamente en la ley que se encuentra vigente.

- d) Prestación proporcional y equitativa: debe respetarse el principio de la justicia tributaria. El Estado debe cobrar únicamente a los contribuyentes la parte que le es correspondiente.

- e) Pago obligatorio: la obligación se concreta a pagar la contribución especial la cual se adapta a la hipótesis normativa y ello sucede cuando el Estado concluye y pone en servicio la obra que haya sido ejecutada o presta el servicio debido a que se encuentra en condiciones de conocer el costo social de uno y de otro.

2.10. Potestad y competencia tributaria

"La potestad tributaria se encuentra atribuida al Estado bajo su mando e imperio, la cual se desenvuelve cuando el órgano competente establece las contribuciones correspondientes".⁸

En ese sentido, la potestad tributaria se expresa claramente en la norma suprema como la facultad para la imposición de contribuciones, lo cual es propio del Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente mediante una ley, vincula individualmente al sujeto pasivo y activo de la relación jurídico tributaria.

Al hablar de potestad tributaria es en relación a un poder que será ejercido de manera discrecional por el órgano legislativo dentro de los límites que establece la Constitución, siendo ese poder el que culmina con la emisión de la ley, en la cual se concretiza y

⁸ Pérez Méndez, Carolina. **Curso de derecho tributario**. Pág. 40.

concluye, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedarán supeditados al cumplimiento de las obligaciones.

En el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales llevan a cabo sus actuaciones en sujeción a lo dispuesto legalmente, de conformidad con la competencia tributaria.

La competencia tributaria consiste en la facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, la cual se deriva del poder estatal y se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

2.11. Jerarquía de las leyes fiscales

En materia fiscal como en cualquiera otra materia jurídica, se determina la jerarquía de las leyes a partir de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La misma, es la cúspide de las leyes debido a que se trata de la norma jurídica máxima, la cual otorga origen, validez y fundamento al resto de leyes del país, que después de ella, son todas secundarias por más complejas o elaboradas que sean.

En materia fiscal puede señalarse que la jerarquía de las leyes se encuentra formada por tres niveles o categorías, las cuales existen a partir de la cúspide, representada siempre por la ley suprema, siendo tales categorías o niveles de leyes fiscales secundarias son las que se indican.

El límite temporal de la ley fiscal consiste en el momento previsto para que la ley entre en vigor. Para la determinación del momento en que se indica la vigencia de una norma legal han sido elaborados varios sistemas que los siguientes:

- a) **Simultáneo:** se denomina así a aquel sistema en el cual la ley entra en vigor en el momento de su publicación.

En este sistema se puede señalar que la ventaja principal es la representada por la disminución de fraudes, pero también se encuentra una injusta para aquellas personas que residen en un lugar lejano a donde nace la norma y por ende sufre una afectación en sus intereses.

- b) **Sucesivo:** es aquel en el cual la ley entra en aplicación considerando el lugar de origen de la norma. Ello significa que la norma entra en aplicación el día de su publicación.
- c) **Vacatio legis:** se refiere a señalar un plazo para que la ley entre en vigor, el cual entre tanto queda inoperante y ello significa que la misma ley refleja la fecha a partir de la cual surte efecto.



CAPÍTULO III

3. Obligaciones tributarias

La relación jurídico tributaria es la que surge a partir del ejercicio estatal del denominado poder tributario y consiste en los derechos y obligaciones entre el fisco, los contribuyentes y los terceros.

Dentro de esa relación jurídica tributaria existe la posibilidad de advertir una obligación tributaria principal, la cual lesiona al contribuyente y es consistente en pagar un impuesto.

Además, las obligaciones accesorias pueden lesionar un impuesto y además, las obligaciones accesorias que afectan tanto al contribuyente como a terceras personas y que se refieren a obligaciones de hacer o no hacer.

La obligación principal es relacionada con la obligación tributaria propiamente establecida.

El contenido de la obligación tributaria consiste en una prestación jurídica patrimonial, constituyendo de forma exclusiva una obligación de dar determinadas cantidades de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en las cuales el tributo es fijado en especie, pero siempre en relación a una obligación de dar.

3.1. Fuente de la obligación tributaria

"La obligación tributaria no nace a la vida jurídica en la misma existencia el poder tributario del Estado. La misma, consiste en una obligación ex-lege, o sea, que su única fuente consiste en la ley".⁹

La misma únicamente se genera de manera general o abstracta y únicamente nace cuando ocurre el hecho generador o hecho gravado o bien cuando se procede a la liquidación del impuesto.

3.2. Características de las obligaciones tributarias

Las características de las obligaciones tributarias son las que a continuación se dan a conocer:

- a) La obligación tributaria consiste en un vínculo personal, en el cual un sujeto deudor debe tratar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario, o sea, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas legalmente.
- b) Es una obligación de dar dinero o especies.
- c) Surge al producirse la situación de hecho a la cual la ley le vincula el establecimiento del gravamen.

⁹ Ávila, Humberto. **Fundamentos de derecho tributario**. Pág. 22.

- d) Es autónoma y tiene sus características que le distinguen de las obligaciones de derecho privado e inclusive de las obligaciones de derecho público.

3.3. El hecho gravado

Doctrinariamente se utilizan los conceptos hecho imponible, hecho generador o presupuesto de hecho. El hecho gravado es el presupuesto de naturaleza jurídica o económico fijado por la ley para la configuración de cada tributo y cuya realización va a dar origen al nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho gravado es el conjunto de hechos a los cuales el legislador vincula al nacimiento de la obligación tributaria. Consiste en la fuente inmediata de la obligación tributaria debido a que tiene lugar en ella y el Estado es quien se constituye en sujeto activo o acreedor de la misma obligación, siendo las personas quienes dan lugar a este hecho. El hecho gravado es constitutivo de un indicio de capacidad contributiva, y el mismo presenta o refleja un estado o movimiento de riqueza y cuenta con un contenido económico que es lo que busca afectar con el tributo.

3.4. Importancia del hecho gravado

Su importancia radica en que en el momento en que la obligación nace a la vida jurídica o bien se encuentra en ella devengada, entonces se hace exigible. Ello, adquiere completa relevancia en el momento de que se establece claramente la legislación aplicable, así como también el instante en que inician a contarse los plazos de

prescripción y la época o fecha que es de utilidad para la determinación del monto de multas, intereses y reajustes.

3.5. Características del hecho gravado

El presupuesto que se encuentra determinado legalmente para dar lugar a la obligación tributaria presenta las siguientes características:

- a) Consiste en un acto o hecho, actividad o conducta que es constitutiva de un inicio de capacidad contributiva.
- b) Tiene un contenido esencialmente económico: lo cual permite su indicio de capacidad contributiva.
- c) Debe estar descrito: de forma completa y objetiva a través de los medios legalmente estipulados.
- d) Deber ser atribuible: a una persona determinada y su realización dará origen al nacimiento de la obligación tributaria.

3.6. Exigibilidad

Después de acaecido el hecho gravado y posteriormente de haber llevado a cabo las circunstancias que lo constituyen, surge la obligación de cumplir con las circunstancias

que lo constituyen y la obligación tributaria en el sujeto que lo ha llevado a cabo. Pero, ello no quiere decir que inmediatamente el Estado se puede encontrar por ello únicamente como el fundamento para poder exigir el pago del impuesto que se debe cancelar.

"El devengo del impuesto consiste en la oportunidad en la cual se entiende como acaecido el hecho que haya sido gravado, el momento en el que la ley bajo determinadas circunstancias estima que el hecho gravado por ellas definido efectivamente ocurrió y se ha ejecutado por completo y además lo que busca es fijar con claridad el momento del nacimiento de la obligación tributaria".¹⁰

3.7. Clasificación del hecho gravado

El hecho gravado es de la siguiente manera:

- a) Simple o complejo: es simple cuando se presenta en un mismo acto o hecho, y es complejo cuando es consistente en un conjunto de hechos de distinta naturaleza y campo de aplicación.
- b) Instantáneos o sucesivos: el hecho gravado es instantáneo cuando sucede o tiene lugar en un mismo instante y es sucesivo cuando su realización necesita de un tiempo significativo.

¹⁰ Cayón Galiardo, Antonio. **Manual de derecho tributario**. Pág. 78.



3.8. Elementos de la obligación tributaria

Los elementos de la obligación tributaria son los siguientes:

- a) **Enunciación:** al igual que en cualquier obligación, en la obligación tributaria principal se puede identificar a un sujeto activo o acreedor y a un sujeto pasivo o deudor, un objeto o prestación y una causa de la obligación.

- b) **Sujeto activo del tributo:** es por regla general el fisco y esa calidad de sujeto activo o titular del derecho de crédito que nace de la obligación tributaria se manifiesta tanto en el establecimiento del tributo, como también en su aplicación, fiscalización y también en el beneficio o utilidad que reporta su pago.

- c) **Sujeto pasivo de la obligación tributaria:** es la persona obligada al cumplimiento de la prestación relativa en pagar una suma de dinero a título de tributo. Tradicionalmente se distingue en:
 - **Contribuyente:** es la persona que padece el desembolso económico, o sea, el desmedro patrimonial con ocasión del pago del tributo. El contribuyente es quien padece el peso o incidencia de la carga tributaria.

 - **Sujeto pasivo:** se refiere a la persona obligada en virtud de la ley al cumplimiento de la obligación tributaria. El sujeto pasivo consiste en el responsable jurídico del

pago del impuesto frente al fisco cualquiera que sea su calidad de deudor, sustituto o sencillamente responsable de la obligación.

Este sujeto pasivo en consecuencia puede ser deuda propia que es el que ha dado lugar a la realización del hecho gravado y es también obligado al impuesto.

De esa manera este sujeto pasivo paga una deuda propia, debido a que él mismo ha dado lugar a la configuración del hecho gravado y paga además esta obligación tributaria con su mismo dinero, sufriendo el desmedro patrimonial o incidencia económica de la obligación.

"El sujeto pasivo por deuda ajena es quien no obstante no intervenir en la realización del hecho gravado, o no estar vinculado a él, en virtud de la ley se encuentra obligado al cumplimiento de la obligación".¹¹

El sustituto es quien se encuentra obligado reemplazar el impuesto o tributo por mandato de ley, sin tomar en vinculación la ejecución del hecho que haya sido gravado.

El mismo, debe llevar a cabo sus actuaciones en consecuencia como un agente de recepción o de retención del tributo correspondiente, autorizado mediante la misma ley y de su función o actividad económica o de su relación con el

¹¹ Rodríguez, María. **Derecho tributario**. Pág. 29.

contribuyente y se encontrará bajo la obligación económica o de su relación con el contribuyente guatemalteco.

- Responsable: es el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria conjuntamente con el contribuyente en virtud de haber ocurrido la circunstancia o hechos previstos expresamente por la ley.

3.9. Objeto de la obligación tributaria

Su objeto es relativo a la prestación que tiene que cumplir el sujeto pasivo. El objeto de la obligación tributaria es por ende la prestación a la cual se encuentra obligado el contribuyente, la cual es una prestación que consiste en el pago de una suma de dinero, debido a que no existe en la legislación el pago de tributos en especie.

El objeto de la obligación tributaria es en consecuencia un obligación eminentemente de dar. Ese objeto puede ser instantáneo o bien periódico.

3.10. Causa de la obligación tributaria

De conformidad con las reglas generales de la legislación para que una persona obligue a otra por un acto o bien por una declaración de voluntad es necesario que sea legalmente capaz, que consienta en dicho acto o declaración y que su consentimiento no adolezca de vicios. Además, que recaiga sobre un objeto lícito y que tenga una causa lícita.

Esas normas son referentes a las obligaciones voluntarias, siendo la causa de la obligación tributaria la que se encuentra constituida por los beneficios y por las satisfacciones particulares o generales que los contribuyentes reciben estatalmente.

Es la existencia de una capacidad contributiva en el agente, debido a que ella es considerada por la ley como razón suficiente para la imposición del tributo.

3.11. Determinación de la obligación tributaria

Se determina mediante:

- a) **Sujetos:** es necesario determinar quién efectúa la cuantificación, determinación o cálculo de la obligación tributaria y existen varios casos.
 - **El mismo contribuyente:** en los casos de los impuestos sujetos a declaración y a pagos simultáneos quedando a la sujeción de la fiscalización.
 - **La misma administración:** lo cual ocurre cuando se tienen facultades para liquidar los casos en los cuales existan anomalías o evasión.
 - **El contribuyente y la administración conjuntamente:** lo cual ocurre en los casos en que el contribuyente proporciona los antecedentes en base a los cuales la administración sea la encargada de la base imponible.

- b) Elementos de la determinación: para efectos de la determinación del tributo, se tienen que identificar por la doctrina los elementos que se indicarán a continuación.
- La base imponible o base impositiva: consiste en la expresión numérica del hecho gravado correspondiente a la valoración del objeto impositivo. La misma, existe por la misma naturaleza del hecho gravado y de la capacidad contributiva que se encuentra presente en él.

"Los métodos de valoración de la base imponible pueden ser determinados mediante unidades físicas, en los casos en que se expresen en unidades físicas; y unidades monetarias, en donde la base imponible puede también ser expresada en unidades económicas".¹²

Cuando la base imponible es monetaria se presenta el problema de la desvalorización de la moneda y en ese caso la ley se tiene que encargar de establecer los mecanismos de corrección monetaria.

¹² **Ibid.** Pág. 109.

CAPÍTULO IV

4. Análisis de la ineficacia del Estado de su poder de imperio de captación de recursos para cumplir con las obligaciones que le demanda la Constitución Política de la República

En la mayoría de ciudadanos existe la duda razonable de cuál es el fundamento y finalidad por la que el Estado, a través de sus organismos, instituye y recuerda los tributos o contribuciones de las personas y bienes que se hallan en su jurisdicción. Es necesario aclarar ciertos conceptos que son propios de la institución, como por ejemplo, se duda sobre si el poder tributario, potestad tributaria o facultad tributaria son términos sinónimos o tienen sus diferencias específicas, si es una manifestación propia de la soberanía una atribución específica de uno de los organismos que lo integran; cuál es la finalidad de insistir los tributos y gravar los ingresos de los ciudadanos, cuando se inicia dicho poder, si tiene limitaciones y si las denominadas tasas o derechos son consideradas como tributos, dudas que son precisamente el objeto del presente tema y que se tratara de aclarar o dilucidar en el desarrollo del mismo.

4.1. Antecedentes históricos

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, como consecuencia de las constantes guerras que mantenía con otros reinos. En un principio, se solicitó la colaboración de los nobles para el mantenimiento del reino, situación que se realizó,

por intereses recíprocos, porque del éxito 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 que se transfiere el poder tributario de promulgar tributos del Rey al poder legislativo.

"Con la Revolución Francesa, 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".¹³

Aproximadamente desde finales del siglo XIX y principios del XX, existe consenso doctrinal y legal en relación a que la promulgación de las normas jurídicas tributarias y a los medios que utilizan para hacer efectivos los cobros y ello es atribución exclusiva del poder legislativo y no del poder ejecutivo.

¹³ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 110.



4.2. Obligaciones estatales

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.

El Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin es la realización del bien común.

Para el cumplimiento del fin del Estado, o sea la realización del bien común, al Estado se le asigna la obligación constitucional de la prestación de los servicios esenciales, entre los que se encuentran la salud, la seguridad, la educación, la justicia, etc., por lo que 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.

El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto denominado contribuyente al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho adquirido.

Los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley.

Tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que permite las relaciones jurídicas de derecho.

La justificación de la creación de los tributos, o sea, las cantidades comúnmente en dinero que el Estado exige a los contribuyentes, son para el cumplimiento de sus fines o bien común, derecho que se convierte en deber u obligación del contribuyente. Los derechos y deberes indicados se encuentran contemplados en los artículos 135 literal d) y 239 de la Constitución Política de la República.

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 con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

4.3. La captación de recursos y el poder tributario

El poder tributario es consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma este tiene encomendadas y tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida.

Recibe el nombre de poder tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas

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. Es una facultad del Estado de exigir obligatoriamente a los ciudadanos sometidos a su imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

"Se suele distinguir el poder tributario de la potestad tributaria, entendiendo la potestad tributaria en un sentido más amplio. Según esta orientación, poder tributario es el poder de establecer tributos, manifestación del poder legislativo en su aspecto financiero, que corresponde únicamente a los órganos que lo tienen atribuido por la Constitución Política".¹⁴

La potestad tributaria comprende, en cambio, el poder de establecer tributos y además el de dictar los preceptos fundamentales, ya sea definiendo los hechos imponibles, fijando la sujeción de determinados casos, o bien concediendo exenciones, o fijando plazos, o interpretando normas dudosas; es decir, tanto el poder legislativo que ejerce el parlamento, como el poder reglamentario que ejerce la administración financiera.

4.4. Justificación doctrinaria

En la doctrina científica tributaria tradicionalmente han existido dos corrientes de pensamiento que tratan la institución del poder tributario, una como soberanía territorial y otra como soberanía política. La soberanía territorial identifica el poder de

¹⁴ **Ibid.** Pág. 113.

imposición como la posibilidad de hecho y de derecho que tienen los entes públicos territoriales para establecer impuestos. Una especie de emanación de la soberanía territorial, o sea, del señorío o dominio que el Estado tiene sobre las personas y las cosas que se encuentran en su territorio o en el de los entes públicos dependientes de la autoridad estatal.

La soberanía, que es lo mismo que decir soberanía política, se manifiesta en diversas formas, dictando leyes y castigando su incumplimiento, concretando acuerdos con otros Estados, o declarándoles la guerra, lo que obliga a los súbditos propios; estableciendo medidas de policía que coartan la libertad individual, imponiendo a los ciudadanos la obligación de contribuir a las cargas públicas, etc. Aparece así la soberanía tributaria como una modalidad de la soberanía política, pero siempre inherente a ella, ya que desde que los Estados abandonaron al menos parcialmente, la financiación de los gastos públicos con el rendimiento del patrimonio estatal, no se concibe un Estado que subsista sin exigir prestaciones económicas a sus componentes, por ser imprescindibles los recursos económicos para atender a la satisfacción de las necesidades públicas.

La corriente de pensamiento que mayor aceptación tiene en la doctrina científica es la que sostiene que el poder tributario es una atribución específica de uno de los organismos del Estado.

No aceptan la corriente de pensamiento territorial de los germanos ni la corriente política y sostienen que la soberanía reside esencial y originariamente en el poder de



imperio del Estado, el que la ostenta desde el nacimiento a la vida jurídica del Estado, en virtud de la decisión soberana del pueblo, a través de las instituciones político jurídicas creadas, especialmente del organismo legislativo, ejecutivo y judicial.

El Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía. Le basta su poder de imperio, el cual ejerce a través de los tres poderes que forman su gobierno: el legislativo, el ejecutivo y el judicial

En los Estados modernos que rigen su vida por las constituciones y conforme el sistema de la división de los poderes, el poder tributario es atribuido exclusivamente al poder legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan los hechos y las situaciones que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

Con la finalidad de aclarar que se entiende por soberanía, se señala que el poder tributario se deriva de la soberanía del Estado, la cual consiste en el poder que ejerce o posee la autoridad suprema o independiente, o autoridad suprema del poder público.

La soberanía se puede considerar en dos aspectos diferentes, uno interno y otro externo. Lo anterior hace que en materia interna, un Estado tiene poder sobre su territorio y su población junto a la autoridad en ejercicio y en consecuencia sean los que se encuentren por sobre cualquier entidad. En su carácter externo hace referencia a la independencia que tiene un Estado del poder que ejerce otro, en un territorio y

población diferentes, en otras palabras, un Estado en particular es soberano mientras no dependa de otro Estado.

Por otra parte, la soberanía se puede comprender desde dos perspectivas, una jurídica y otra política. La soberanía jurídica es aquella a través de la cual un Estado puede tomar contacto con el mundo, con lo internacional, a través de su participación en diferentes organizaciones internacionales, tratados, pactos y compromisos diplomáticos, entre otros.

La soberanía política es aquella que hace alusión al poder del Estado de imponer todo aquello que le parezca necesario. Aunque se piense que cada Estado ejerce su soberanía jurídica y política, no es así en todas las naciones.

Existen casos en que el Estado puede tener la soberanía jurídica, sin embargo, su soberanía política depende de los dictámenes de otras naciones en cuanto a su desarrollo social, político y económico.

En términos sencillos y concretos se manifiesta que la soberanía desde el punto de vista interno, es el poder que tiene el pueblo de darse el ordenamiento jurídico y las autoridades que estime pertinentes y desde el punto de vista externo, significa la independencia que existe entre los Estados, es decir, la facultad de un Estado de tener relaciones jurídicas con otros Estados y organizaciones internacionales, sin que en ningún caso éstos puedan intervenir en las actividades internas que se llevan a cabo de otro Estado.



El Artículo 9 del Código Tributario contempla el poder tributario, al consignar la definición de tributos y exponer que los 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.

En ese sentido, se determina que la doctrina sostiene que la potestad tributaria se expresa en la misma norma suprema como facultad de imponer tributos, la cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y fue recogida por los legisladores constituyentes en forma táctica, pues no obstante que de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente desde la Revolución de octubre de 1944, no se manifiesta expresamente que el poder tributario se deriva directamente de la soberanía, si se encuentra claro que el poder tributario es parte integrante de su soberanía, desde el punto de vista de la facultad que tiene el pueblo de promulgar las leyes que estima necesarias para el cumplimiento de sus fines y determina expresamente que dicho poder se ejerce o hace efectivo cuando el órgano correspondiente, el Congreso de la República, establece los tributos en una ley, normativa que se aplicará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria, poder que culmina y termina con la emisión de la ley tributaria.

Se sostiene que promulgada la ley tributaria termina o finaliza el poder tributario porque a partir de dicho momento el Estado como cualquier ciudadano están en la misma situación jurídica, el Estado no tiene preeminencia sobre ninguna persona a quien aplique la ley tributaria. El Estado es el sujeto activo del tributo y el ciudadano



contribuyente es el sujeto pasivo del tributo tiene los mismos derechos y obligaciones establecidos en la ley tributaria.

La potestad tributaria se agota con la creación de la ley y la actividad administrativa de las contribuciones carece de la denotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder, sino un sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El poder tributario al promulgarse entra en juego la denominada potestad tributaria, atendiendo a que la misma Constitución Política de la República contempla que las leyes tributarias emitidas por el Congreso de la República serán desarrolladas en normas reglamentarias emitidas por el Organismo Ejecutivo de la distinción que se señala del poder tributario y de la potestad tributaria.

En la doctrina científica existe acuerdo en considerar que la aprobación de las normas jurídicas tributarias es atribución exclusiva del poder legislativo no del poder ejecutivo.

En Guatemala, para atender todo lo relacionado con los tributos, se crea una entidad descentralizada, con independencia económica, funcional y administrativa, en la cual el estado delega las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, que se denomina Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), que es una entidad que depende directamente del Organismo Ejecutivo, la que para cumplir con sus atribuciones puede emitir los reglamentos y disposiciones normativas



necesarias, a través del Organismo Ejecutivo. La entidad administrativa encargada de todo lo relacionado con la parte sustantiva de los tributos, se complementa con el Código Tributario, también aprobado por el Congreso de la República, en el que se establece especialmente la parte procedimental administrativa y jurisdiccional de la función tributaria Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), contenida en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia ejercen las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
- b) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- c) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario en la demás leyes tributarias y aduaneras.



- d) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que habiliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- e) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- f) Planificar, formular, dirigir ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.

En el artículo 183 literal r) de la Constitución Política, el legislador contempló la facultad de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieran incurrido en ellas en la legislación guatemalteca. Ello, por no cubrir impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo, facultad que se le atribuye única y exclusivamente al Presidente de la República.

Por su parte el Código Tributario en su Artículo 1 establece: "Carácter y campo de su aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributario, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales".



4.5. La ineficacia estatal del poder de imperio para la captación de recursos en el cumplimiento de obligaciones que demanda la Constitución Política de la República de Guatemala

El poder tributario no es omnímodo, absoluto o ilimitado, sino que se encuentra sujeto a limitaciones en los modernos Estados de derecho, por lo que es menester destacar que en la propia Constitución Política de la República los legisladores contemplan distintas limitaciones que se conocen como garantías individuales y constituyen una de las restricciones al poder tributario del Estado.

El Artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala indica: "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. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma".

El Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: "Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo".

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



El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa:
"Protección de propiedad. Se prohíbe la confiscación de bienes u la imposición de multa confiscatoria. La multa en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido".

La Constitución Política de la República de Guatemala regula en el Artículo 239:
"Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria".

El principio de legalidad tributaria no sólo contempla la obligación del legislador de instituir o decretar los tributos a través de normas específicas sino que en dicha garantía legislativa se incluye la obligación del legislador de establecer en la ley tributaria los elementos fundamentales de la obligación tributaria y bases de recaudación, como lo son el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, las responsabilidades solidarias, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, deducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias. La doctrina del derecho tributario sostiene que el principio de legalidad significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

El relacionado principio de legalidad además de encontrarse establecido en la Constitución Política de la República, el legislador lo contempló en el Artículo 3 del Código Tributario primer párrafo al establecer: "Materia Privativa. Se requiere la emisión 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".

El Artículo 243 primer párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala indica: "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

"Tributos son las prestaciones comúnmente que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".¹⁵

En la doctrina tributaria existe variedad de clasificaciones, pero para los fines del presente trabajo de tesis, únicamente se señalan que las que mejor se adaptan a la legislación tributaria y que clasifica los tributos en directos e indirectos; impuestos, arbitrios y contribuciones especiales; impuestos, tasas y contribuciones especiales.

La Constitución Política y el Código Tributario recogen la clasificación de los tributos en impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales y por mejoras.

¹⁵ Sánchez Pedroche, Andrés. **Formas y materia en derecho tributario**. Pág. 66.

“Los impuestos son la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas de acuerdo con su capacidad tributaria, sin existencia de contraprestación alguna determinada, con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado”.¹⁶

Los impuestos son prestaciones que el Estado y otras corporaciones de derecho público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas.

Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado

El Artículo 11 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente".

El impuesto es una prestación coercitiva que el Estado impone al contribuyente, para la instalación y prestación de los servicios públicos generales, y que a cambio del cumplimiento o pago del contribuyente no recibe contraprestación inmediata, ningún servicio personal o individualizado.

¹⁶ **Ibid.** Pág. 69.



Los impuestos directos son los que recaen sobre la persona, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava situaciones normales y permanentes. Son más o menos estables y pueden percibirse permanentemente y según las listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes.

Los impuestos indirectos son aquellos que gravan la riqueza no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata. Este impuesto se percibe con ocasión de ciertos actos de vida económica y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente.

Las contribuciones especiales son los tributos debidos a razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obra o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Este tipo de tributos se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no únicamente de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales.

La contribución especial es la que se establece por imposición unilateral del Estado, en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o el establecimiento de servicios, cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio. Es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que

ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los benefició o beneficia en forma específica.

El Artículo 13 del Código Tributario contempla dos tipos de contribuciones al establecer: contribución especial y contribución por mejoras.

Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador beneficios directos para el contribuyente, derivados de una realización de obras públicas o de servicios estatales.

"Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado".¹⁷

En esta clase de tributos, el contribuyente a cambio del pago que realiza recibe una contraprestación directa, que representa para el contribuyente un beneficio y se le denomina plusvalía.

Tasas es un término generalmente utilizado por la doctrina tributaria y legislación, dentro de la clasificación de los tributos y también se le denomina derechos. La tasa como un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado

¹⁷ Ibid. Pág. 80.

divisible e inherente a su soberanía, lleva a cabo una actividad relacionada directamente con el contribuyente.

La tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado. A la misma se le suele confundir con el arbitrio, sin embargo como se consigno anteriormente, en Guatemala, los arbitrios son ingresos propios, específicos de las municipalidades y las tasas o derechos son instituidos para aplicarlos en un campo más amplio.

Lo característico del arbitrio es que el contribuyente solicita en forma obligatoria, de un ente estatal, la prestación de un servicio público y a cambio del servicio público recibido paga una cantidad determinada, es decir, que en este tipo de tributos se paga una cantidad de dinero y como contraprestación inmediata se recibe la prestación de una actividad, un servicio público del ente administrativo estatal. A la tasa como característica se la señala que el servicio que la persona solicita es en forma voluntaria y por dicho servicio paga una cantidad determinada y a cambio del pago que realiza recibe como contraprestación un servicio público.

La Corte de Constitucionalidad ha sustentado la doctrina legal, que las tasas constituyen tributos, que la creación de los tributos, entre los que se incluye las tasas, compete en forma exclusiva al Congreso de la República, que el pago de la tasa procede por recibir quien lo solicita y paga.



De la definición y doctrina legal de tasa que expone la Corte de Constitucionalidad, se deduce como elementos de la tasa los siguientes:

- a) La tasa está considerada e incluida entre los tributo.
- b) Voluntariedad en el requerimiento o solicitud del servicio público.
- c) Voluntariedad en el pago del servicio público solicitado.
- d) Prestación de un servicio público, por el ente a quien se solicita.
- e) Por tratarse la tasa de un típico tributo y ser necesaria su normativa legal, su aprobación solo debe ser por el Congreso de la República, único organismo autorizado para tal fin por la Constitución Política de la República de Guatemala, y no por otra entidad o institución centralizada o autónoma.

El poder tributario pasó a ser de un poder absoluto del gobernante a un poder del pueblo como titular de la soberanía del Estado, quien lo delega específicamente para su ejercicio en un organismo específico, que recibe diferente denominación.

El mismo no es absoluto, pues generalmente, es en la propia Constitución Política en donde se determina y designa expresamente a que Organismos del Estado se le atribuye su ejercicio, y con qué facultades y limitaciones se debe ejercer.

Aunque es generalizado que los tratadistas del derecho tributario consideren que los términos poder tributario y potestad tributaria son sinónimos, la posición doctrinaria de los tratadistas italianos es correcta, al considerar que el poder tributario es imitado y se concreta en la aprobación y promulgación de la ley y la potestad tributaria es más amplia al comprender no solo la aprobación y promulgación de la ley tributaria sino la emisión de las leyes complementarias, ordinarias y reglamentarias que sean necesarias y pertinentes para la aplicación de la ley tributaria.

En Guatemala el poder tributario es limitado y se inicia con la actividad del Organismo Legislativo al iniciar su discusión y termina cuando decreta la ley tributaria.

Así como, que la potestad tributaria es más amplia, al comprender además de la sanción y promulgación de la ley, la emisión por el Organismo Ejecutivo de las normas complementarias como: acuerdos gubernativos o ministeriales y reglamentarias, para la recaudación, control o fiscalización y ejecución de la ley tributaria.

Estimo que en Guatemala, los legisladores siguieron la corriente doctrinaria que considera que existe diferencia entre poder tributario y potestad tributaria, al tener claramente contemplado cual es la atribución del Organismo Legislativo o sea decretar la ley tributaria; y cuál es la atribución del Organismo Ejecutivo, entre la que encuentra hacer efectiva la aplicación de la ley tributaria, así como la facultad que tiene de emitir los reglamentos que sean necesarios para la aplicación de la ley tributaria al caso concreto.



Al contemplar la legislación como tributos a los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, permite dar lugar a crear confusión en los sujetos de los tributos y las bases de recaudación, en cuanto a que se debe considerar como arbitrio y que se debe estimar como una tasa.

Ni la Constitución Política de la República de Guatemala, ni las leyes tributarias vigentes, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ni el Código Tributario, contienen el concepto o definición de lo que debe entenderse por tasa, por lo que para evitar malas o erróneas interpretaciones y aplicación, es conveniente que se debe formular su definición y bases de recaudación en la propia ley, evitando así la creación de tasas que en su aspecto material y formal no lo son.

Actualmente el ordenamiento jurídico no contempla como tributo a las tasas, no obstante ello en la realidad existen, por lo que para su aplicación se debe acatar la doctrina legal instituida al respecto por la Corte de Constitucionalidad, siempre respetando las diferencias determinadas por ese alto tribunal, entre arbitrio y tasas, así como acatar y cumplir que el único organismo que tiene la facultad de aprobar atributos y sus bases de recaudación, entre los cuales se incluye las tasas, es el Organismo Legislativo, siendo indispensable garantizar la eficacia del poder de imperio de captación de recursos para cumplir con las obligaciones constitucionales.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La soberanía es un concepto que se define en torno al poder y se comprende como aquella facultad que posee cada Estado de ejercer el poder sobre su sistema de gobierno, su territorio y su población. Lo anterior hace que en materia interna, un Estado, junto a la autoridad en ejercicio sean los que se encuentran por sobre cualquier otra entidad.

El Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos, que los particulares por sí solos no podrían realizar ni prestar, por lo que se le atribuye como fin ser el gestor del bien común temporal. Para realizar todas esas actividades, el mismo 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 y aportaciones, que han recibido el nombre de tributos o impuestos.

El poder tributario se reconoce e instituye constitucionalmente, siendo necesario que la sociedad guatemalteca asegure el poder estatal de imperio en la captación de recursos para de esa manera cumplir con sus obligaciones.





BIBLIOGRAFÍA

AGÚNDEZ, Miguel Ángel. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. La Ley de actualidad, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de derecho tributario**. Sao, Paulo, Brasil: Ed. Ediciones de Brasil, 2012.

CALVO NICOLAU, José Enrique. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.

CAYÓN GALIARDO, Antonio. **Manual de derecho tributario**. Pamplona, España: Ed. Editorial Aranzadi, 2013.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. **Temas de derecho tributario**. Temas de derecho tributario: Ed. Abeledo Perrot, 1996.

GARCÍA DE FUENTES, Ana. **Poder tributario**. México, D.F.: Ed. Naciones, 2003.

HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ediciones jurídicas y sociales, 2005.

LOZANO SERRANO, Carmelo. **Derecho tributario**. Pamplona, España: Ed. Universitaria Ramón Areces, 2013.

MEDINA CEPERO, Juan Ramón. **Curso de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ed. Dilex, 2006.

PÉREZ AROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.

PÉREZ MÉNDEZ, Carolina. **Curso de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Tecnos, 2004.



RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. **Curso de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Marcial Pons, 2013.

RODRÍGUEZ, María. **Derecho tributario**. Pamplona, España: Ed. Aranzdi, 2007.

SÁNCHEZ PEDROCHE, Andrés. **Forma y materia en derecho tributaria**. Madrid, España: Ed. CEF, 2004.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones de Palma, 1997.

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, 1991.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

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

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