

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

**VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO  
CONTENIDO EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA  
REPÚBLICA DE GUATEMALA, NUMERAL 1 ARTÍCULO 68, TÍTULO III LIBRO I,  
RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA, LEY DE  
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

**DANIEL ALBERTO CALDERÓN GARCÍA**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2017**

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

**VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO  
CONTENIDO EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA  
REPÚBLICA DE GUATEMALA, NUMERAL 1 ARTÍCULO 68, TÍTULO III LIBRO I,  
RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA, LEY DE  
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

**TESIS**

**Presentada a la Honorable Junta Directiva**

**de la**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**de la**

**Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**DANIEL ALBERTO CALDERÓN GARCÍA**

**Previo a conferirsele el grado académico de**

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**y los títulos profesionales de**

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, octubre 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 |

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

|             |                                       |
|-------------|---------------------------------------|
| Presidente: | Lic. José Luis De León Melgar         |
| Vocal:      | Lic. Allan Fernando Alvarado Castillo |
| Secretario: | Lic. Obdulio Rosales Dávila           |

**Segunda Fase:**

|             |                                  |
|-------------|----------------------------------|
| Presidente: | Lic. Juan Luis De la Roca        |
| Vocal:      | Lic. Marvin Omar Castillo García |
| Secretario: | Licda. Ana Beatriz Conde De León |

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenidas en la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de 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,  
15 de mayo de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, GLADYS ELIZABETH MONTERROSO VELASQUEZ DE MORALES, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante DANIEL ALBERTO CALDERÓN GARCÍA, con carné 200816312, intitulado VIOLACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE CAPACIDAD DE PAGO Y PROHIBICIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN CONTENIDOS EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, TÍTULO III RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA.

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.

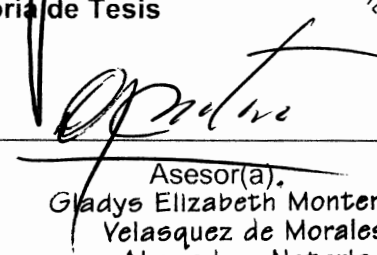
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros 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 13 / 05 / 2015 f)

  
Asesor(a).  
Gladys Elizabeth Monterroso  
Velasquez de Morales  
Abogada y Notaria





# CORPORACIÓN DE ABOGADOS Y NOTARIOS ESPECIALIZADOS

12 Calle 1-25 zona 10 Edificio Géminis Diez 3er. Nivel Local 312

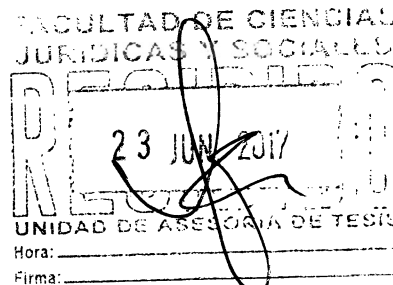
Telefax: 23380330, 23380331, 23380349, 23380350

licgla@yahoo.es



Guatemala, 21 de junio de 2017.

**Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez**  
**Jefe de Unidad de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**



**Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez:**

De acuerdo al nombramiento de fecha quince de mayo de dos mil catorce, he procedido a asesorar la tesis intitulada: **VIOLACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE CAPACIDAD DE PAGO Y PROHIBICIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN CONTENIDOS EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, TÍTULO III RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**, del bachiller **DANIEL ALBERTO CALDERÓN GARCÍA**, motivo por el cual emito el siguiente dictamen:

He realizado la revisión de la investigación y en su oportunidad he sugerido algunas correcciones de redacción, que consideré en su momento eran necesarias para mejor comprensión del tema que se desarrolla y después de la revisión encomendada, le doy a conocer:

- a) La decisión de modificar el nombre de la tesis, y que el mismo sea: **VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO CONTENIDO EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, NUMERAL 1 ARTÍCULO 68, TÍTULO III LIBRO I, RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**, con el afán de obtener una mejor comprensión de la investigación realizada.
- b) El sustentante utilizó un contenido técnico y científico adecuado, mediante la obtención de la información jurídica y doctrina correcta. Además, empleó un lenguaje apropiado y acorde; haciendo uso de los distintos pasos correspondientes al proceso de investigación.
- c) La investigación contiene suficientes referencias bibliográficas, resguardando el derecho de autor, elemento que ha servido de base para sustentar el tema tratado y por ende el desarrollo del mismo.
- d) Las técnicas de investigación utilizadas en la misma fueron la documental y de fichas bibliográficas, con las cuales se recolectó la suficiente información doctrinaria y jurídica para su posterior desarrollo, además se recurrieron a los métodos: analítico, inductivo y deductivo con el que se estableció la Violación del



principio constitucional de Capacidad de Pago contenido en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Numeral 1 Artículo 68, Título III Libro I, Renta del Trabajo en Relación de Dependencia, Ley de Actualización Tributaria.

- e) Se han desarrollado adecuadamente cada uno de los capítulos, en ellos se fundamenta la comprobación de la hipótesis, lo cual genera una contribución científica al sistema formativo guatemalteco.
- f) En la conclusión discursiva el bachiller manifiesta que debido al mandato constitucional que indica que los guatemaltecos deben guardar conducta fraternal entre sí, se nos obliga a todos los guatemaltecos a contribuir con el gasto público en forma justa y equitativa; todo ello a través de la imposición de cargas tributarias que deben respetar los principios fundamentales del Derecho Tributario contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como garante de los derechos mínimos de los contribuyentes; sin embargo al momento en que el legislador ha considerado como una renta afecta para el contribuyente que se encuentra bajo el régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, la erogación en dinero que recibe bajo el nombre de viáticos no sujetos a liquidación, se viola el principio constitucional de capacidad de pago, principio que supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos sus gastos vitales e ineludibles, debiendo estar el mismo, ligado a los rendimientos del trabajador; todo ello en virtud de que se genera una disminución en el poder adquisitivo de los contribuyentes afectos a este régimen, reduciendo así sus márgenes de ganancia.
- g) Declaro que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Por lo anterior, y habiendo cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público procedo a emitir **DICTAMEN FAVORABLE** al bachiller **DANIEL ALBERTO CALDERÓN GARCÍA**, para que prosiga con los tramites necesarios para su graduación.

**Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez**

**Abogada y Notaria**

**Colegiada 5,956**

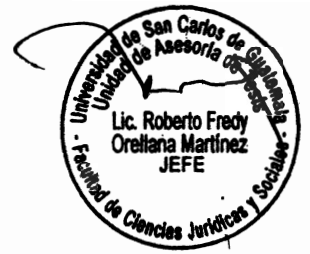
Gladys Elizabeth Monterroso

Velasquez de Morales

Abogada y Notaria



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



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 08 de septiembre de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante DANIEL ALBERTO CALDERÓN GARCÍA, titulado VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO CONTENIDO EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, NUMERAL 1 ARTÍCULO 68, TÍTULO III LIBRO I, RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.



## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

El justo juez, dador de vida y fuente de sabiduría inagotable. Gracias, porque cuando fui débil me diste fuerzas para alcanzar este éxito.

### **A MI ESPOSA E HIJO:**

Hari Anne Lucia de Calderón y Luka Emiliano Calderón Carrera, por ser ustedes la inspiración y motivación, que día con día me lleva a esforzarme al máximo, y alcanzar así, mis sueños, metas y propósitos. Los amo.

### **A MI TÍO:**

Edgar Roberto García Linares (Q.E.D.), porque fuiste mi mentor, el que siempre confió en mi. Gracias, por todos los valores que siempre me enseñaste, esos valores que me han hecho el hombre honesto y perseverante que soy. Es a ti, a quien dedico este triunfo, juntos lo logramos.

### **A MI MADRE:**

Ingrid Lorena García Linares, por todo ese amor incondicional que siempre me has brindado, gracias por estar siempre a mi lado, aconsejándome y demostrándome que para triunfar en la vida, es necesario esforzarse y entregarse de corazón.



**A MIS HERMANOS:**

Ingrid Michelle García Linares y Marvin José Calderón García, porque mi vida jamás hubiera sido la misma sin ustedes. Espero que este éxito, sea un ejemplo a seguir, que mas adelante les permita llenarlos de inspiración.

**A MIS AMIGOS:**

Emilio y Aarom, por tantas alegrías, buenos y malos momentos, ocurrencias y apoyo mutuo en nuestra formación profesional, se que nos espera un futuro prometedor.

**A:**

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrimme sus puertas y con eso brindame la oportunidad de cumplir uno de los sueños mas anhelados de mi proyecto de vida.

**A:**

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que con la ayuda de sus profesionales, me permitieron adquirir los conocimientos necesarios para la culminación de mi carrera.

## PRESENTACIÓN

En la actual investigación se desarrolla y analiza de qué manera se viola el principio constitucional de capacidad de pago, originado al momento de considerarse el pago de viáticos como una renta afecta que constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, para los contribuyentes sujetos al régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, regulado en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

La investigación realizada es de tipo cualitativa, la cual fue realizada en el periodo correspondiente del 1 de julio de 2014 al 30 de junio de 2015; y la misma pertenece a la rama del derecho tributario, ubicada y comprendido dentro del derecho público. Siendo el objeto de estudio la violación del principio constitucional de capacidad de pago, por considerarse el pago de viáticos como una renta afecta en el cuerpo legal mencionado, y sujeto de estudio los contribuyentes sujetos al régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia.

El aporte académico derivado del actual trabajo de tesis, consiste en el precedente y sustento obtenido al evidenciar, la violación cometida por el Estado de Guatemala, de uno de los principios rectores del derecho tributario, y que con ello se comprenda, que al aplicar la norma, se genera una disminución en el poder adquisitivo de los contribuyentes afectos al régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, reduciendo así sus márgenes de ganancia por el hecho de pagar una carga tributaria impuesta, que no cumple con el espíritu de un sistema tributario justo y equitativo.



## HIPÓTESIS

El Estado de Guatemala viola el principio constitucional de capacidad de pago, al momento de considerar como hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, la obtención en dinero bajo el concepto de viáticos para el trabajador, ya que los mismos no están íntimamente ligados con los rendimientos que el trabajador produce, ni evidencian un incremento en el patrimonio del contribuyente, provocando así la disminución de los márgenes de ganancia del trabajador.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para poder robustecer de manera científica a la presente investigación, fue necesario utilizar la observación, el método inductivo y deductivo.

Se comprobó la hipótesis, puesto que el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y la familia; y su fin supremo es la realización del bien común, denotando entonces la violación del principio constitucional de capacidad de pago, ya que el mismo supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos sus gastos vitales e ineludibles, y la obtención en dinero bajo el concepto de viáticos para el trabajador, no constituye evidencia de capacidad contributiva.

## ÍNDICE

|                    | <b>Pág.</b> |
|--------------------|-------------|
| Introducción ..... | i           |

### CAPÍTULO I

|    |   |    |
|----|---|----|
| 1. | Derecho tributario .....  | 1  |
|    | 1.1 Definición .....  | 1  |
|    | 1.2 Fuentes del derecho tributario .....                                  | 4  |
|    | 1.3 Características del derecho tributario .....                          | 7  |
|    | 1.3.1 Coacción .....  | 7  |
|    | 1.3.2 Tipicidad del hecho imponible .....                                 | 8  |
|    | 1.3.3 Distinción de tributos en género y en especie .....                 | 8  |
|    | 1.3.4 Prohibición de la analogía .....                                    | 9  |
|    | 1.3.5 No retroactividad .....   | 9  |
|    | 1.3.6 Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado ..... | 10 |
|    | 1.3.7 Finalidad de cobertura del gasto público .....                      | 10 |
|    | 1.3.8 Capacidad contributiva .....  | 11 |
|    | 1.4 Autonomía del derecho tributario .....                                | 12 |
|    | 1.4.1 Su propia legislación .....   | 12 |
|    | 1.4.2 Sus propios principios constitucionales .....                       | 12 |
|    | 1.4.3 Su propia doctrina .....  | 13 |
|    | 1.5 Tributación .....   | 15 |
|    | 1.6 Sujetos de la tributación .....                                       | 15 |
|    | 1.6.1 Sujetos activos de la relación tributaria .....                     | 16 |
|    | 1.6.2 Sujetos pasivos de la relación tributaria .....                     | 16 |

## **CAPÍTULO II**

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 2.    | Los tributos .....                                | 21 |
| 2.1   | Definición .....                                  | 22 |
| 2.2   | Clasificación de los tributos .....               | 23 |
| 2.2.1 | Impuestos.....                                    | 23 |
| 2.2.2 | Tasas, arbitrios, contribuciones especiales ..... | 31 |

## **CAPÍTULO III**

|     |   |    |
|-----|---|----|
| 3.  | Interpretación del derecho tributario ..... | 37 |
| 3.1 | Definición de interpretación .....          | 37 |
| 3.2 | Fuentes de interpretación .....             | 40 |
| 3.3 | Métodos de interpretación .....             | 42 |

## **CAPÍTULO IV**

|     |  |    |
|-----|--|----|
| 4.  | Principios constitucionales de la tributación en Guatemala ..... | 49 |
| 4.1 | Definición de principios .....                                   | 50 |
| 4.2 | Principio de legalidad .....                                     | 50 |
| 4.3 | Principio de legalidad de reserva de ley .....                   | 52 |
| 4.4 | Principio de legalidad por preferencia de ley .....              | 53 |
| 4.5 | Principio de justicia y equidad .....                            | 55 |
| 4.6 | Principio de igualdad y generalidad .....                        | 57 |
| 4.7 | Principio de no confiscación .....                               | 59 |
| 4.8 | Principio de capacidad de pago .....                             | 61 |
| 4.9 | Principio de prohibición de doble tributación .....              | 64 |



## **CAPÍTULO V**

|     |   |           |
|-----|---|-----------|
| 5.  | Análisis de la violación del principio constitucional de capacidad de pago, contenido en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Numeral 1 Artículo 68, Título III Libro I, Renta del trabajo en relación de dependencia, Ley de Actualización ..... | 67        |
| 5.1 | Aspectos generales .....  | 68        |
| 5.2 | Análisis de la violación del principio constitucional de capacidad de pago .....  | 71        |
|     | <b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA .....</b>  | <b>79</b> |
|     | <b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>   | <b>81</b> |

## INTRODUCCIÓN

Los principios constituyen la base de todo ordenamiento jurídico, y la parte permanente del derecho; son las ideas fundamentales, valores o postulados esenciales y constitucionales que guían la organización jurídica del Estado, siendo este, en materia tributaria uno de los instrumentos esenciales del que depende el legislador para adecuar los tributos a criterios de equidad y justicia, logrando así que todos los que participan, contribuyan con el gasto público, cumpliendo el mandato constitucional que indica que los guatemaltecos deben guardar conducta fraternal entre sí.

El presente estudio e investigación tiene como propósito analizar uno de los postulados contenidos en la reforma tributaria emitida a través del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, la cual indica, que para los contribuyentes inscritos en el régimen de rentas de trabajo, constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, toda obtención o ingreso en dinero, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, bajo dicho supuesto, el legislador individualizó todas las categorías de renta gravadas para los trabajadores en relación de dependencia, siendo una de ellas, la que se perciba bajo el concepto de viáticos.

Por lo anterior, el objetivo general fue establecer de qué manera el Estado de Guatemala viola el principio constitucional de Capacidad de Pago, en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Numeral 1 Artículo 68, Título III Libro I, Renta del Trabajo en Relación de Dependencia, Ley de Actualización Tributaria.





Objetivo que fue alcanzado al evidenciar la violación del principio constitucional de capacidad de pago, ya que el mismo supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos sus gastos vitales e ineludibles.

Se comprobó la hipótesis planteada de que el Estado de Guatemala viola el principio constitucional de capacidad de pago, al momento de considerar como hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, la obtención en dinero bajo el concepto de viáticos para el trabajador, por el hecho de que los mismos no están íntimamente ligados con los rendimientos que el trabajador produce, ni evidencian un incremento en el patrimonio del contribuyente, lo cual conlleva a una disminución de los márgenes de ganancia del trabajador.

El presente trabajo consta de cinco capítulos; el primer capítulo, hace referencia a una descripción doctrinaria de derecho tributario y su contenido; el segundo capítulo, desarrolla el tema de los tributos; el tercer capítulo, se refiere a la interpretación del derecho tributario; el cuarto capítulo, detalla los principios constitucionales de la tributación en Guatemala; en el quinto capítulo, se hace un análisis del momento en que es violentado el principio constitucional de capacidad de pago.

A través de la investigación se presenta una problemática de carácter social, económico y jurídico; por el hecho de pagar una carga tributaria impuesta, que no cumple con el espíritu de un sistema tributario justo y equitativo.

## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

El derecho tributario consiste en el conjunto de normas y principios del derecho que conciernen a los tributos, con especial atención a los impuestos; regulados en sus distintos aspectos. Es también conocido bajo el nombre de derecho fiscal, y es en términos generales, el que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder imperativo, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público.

Es en cumplimiento y derivado del mandato constitucional que indica que los guatemaltecos deben guardar conducta fraternal entre sí, que se nos obliga a todos los guatemaltecos a contribuir con el gasto público en forma equitativa, robusteciéndose aquí la característica propia del derecho tributario, que consiste en la imposición de cargas tributarias.

#### 1.1. Definición

El derecho tributario es la rama del derecho financiero, que aglomera un conjunto de normas jurídicas que regulan todo lo referente a la tributación como actividad impositiva del Estado. Esta disciplina comprende dos partes:

## **Parte general**

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

## **Parte especial**

Donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre el conjunto de tributos de cada país, conocidos como sistema tributario.

El derecho tributario se define como “la rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, normándolos en sus distintos aspectos”.<sup>1</sup>

Así mismo se ha definido como el “...conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios”.<sup>2</sup> El autor expresa que es un conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 133.

<sup>2</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Pág. 23.

imposición, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares.

En el mismo sentido, Carlos Giulliani Fonrouge indica que: "El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generan entre estos últimos".<sup>3</sup>

En tanto la licenciada Monterroso, plantea un concepto ajustado al derecho tributario guatemalteco, indicando que: "El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídico Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el Poder Tributario, por ser el origen del mismo..."<sup>4</sup>

Los criterios expresados por los autores, concuerdan con la facultar coercitiva que el Estado tiene para la recaudación de tributos, a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y administración del recurso financiero, con el objeto de llevar a cabo la realización del bien común.

---

<sup>3</sup> Monterroso Velásquez de Morales. Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 5.

<sup>4</sup> *Ibid.* Pág. 7.

## 1.2. Fuentes del derecho tributario

Las fuentes de una rama del derecho son consideradas como las causas de su nacimiento, son los actos o hechos acontecidos de los que se deriva la creación modificación o extinción de normas jurídicas. A veces, también, se entiende por tales a los órganos de los cuales emanan las normas que componen el ordenamiento jurídico.

El Artículo 2 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece: "**Fuentes.** Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

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

Lo anterior confirma, que en Guatemala la fuente formal por excelencia del derecho tributario, es la Ley, y como tal limita la potestad tributaria del Estado, ya que el único medio válido para la creación de tributos, es la ley.

### La constitución

Como ley fundamental del Estado y principal fuente del ordenamiento tributario guatemalteco, la Constitución Política de la República de Guatemala; condiciona y limita la potestad tributaria del Estado, a partir de que la ley es el único medio válido para la

creación de tributos, denotando que no puede existir oposición a ella, ya que la misma ley establece que será nula de pleno derecho. Este cuerpo legal instituye las normas financieras y tributarias, así como las principales garantías y derechos fundamentales, lo cual significa que en la ley, y solo en la ley se fijarán los elementos esenciales para determinar cualquier obligación tributaria.

### **Los tratados internacionales**

“Los tratados y convenios internacionales se ubican por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley ordinaria, y cuando estos no son en materia de derechos humanos. Si son sobre esta materia, los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y que la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por existir conexión por violaciones a los derechos humanos en relación a la tributación; y tienen preeminencia sobre el derecho interno aquellos convenios o tratados internacionales en derechos humanos que hayan sido ratificados, porque garantizan que se cumpla la protección del contribuyente.”<sup>5</sup>

El Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “...en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno.”

Lo anterior denota que los tratados y convenciones que contengan regulaciones o normativa nueva y novedosa sobre derechos humanos, y que los mismos no figuren en

---

<sup>5</sup> **Ibid.** Pág. 90.

la Constitución Política de la República de Guatemala, prevalecerán sobre el derecho interno. Ya que si bien es cierto, se habla del principio de supremacía, este no especifica la naturaleza de la ley o tratado, pero aplicando el principio de generalidad de la ley constitucional, se emplea el Artículo 46 de la norma suprema.

Así mismo, el Artículo 44 del mismo cuerpo legal estipula “Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana...”.

Es acá donde toma importancia la no exclusión, puesto que la parte dogmática de la Constitución Política de la República de Guatemala, agrupa las garantías, principios, libertades y derechos humanos individuales, no dejando de lado, que si algún derecho ha sido recién reconocido, el mismo será incorporado automáticamente.

### **La ley**

“La ley es la fuente inmediata del Derecho, tiene un papel central en el Derecho Tributario a consecuencia del principio de legalidad y de la imperatividad de su cumplimiento. A través de este principio, se comisiona al Congreso de la República de Guatemala como la entidad encargada de decretar toda norma tributaria y de determinar las bases de recaudación.”<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> **Ibid.** Pág. 92.

Por lo anteriormente expuesto, se puede decir que la ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo.

### **1.3. Características del derecho tributario**

Entendiéndose por características, aquellas cualidades que diferencian al derecho tributarios de las demás normas jurídicas, en especial por ser un derecho cambiante y diverso, por lo cual se describen las siguientes características fundamentales:

#### **1.3.1 Coacción**

“El Estado en ejercicio de la potestad tributaria que deriva del *ius imperium*, crea unilateralmente la obligación de pagar tributos, convirtiéndose así en sujeto activo de la relación tributaria.

Por lo tanto es el encargado de crear los tributos por ley, en base a su poder tributario y de acuerdo a sus propias necesidades financiera. La coacción tributaria está determinada desde el surgimiento a la obligación tributaria y el sujeto pasivo obligado a cumplirla, sin que exista en esta relación la autonomía de la voluntad por parte del sujeto pasivo, quien será obligado al cumplimiento por encontrarse dentro de la tipificación legal.”<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Delgadillo. Op. Cit. Pág. 24.



“La relación tributaria, es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales, los que deben ser respetados por el Estado. Las normas tributarias solo pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del principio de legalidad, funcionando coactivamente, puesto que el sujeto pasivo las debe cumplir obligatoriamente, no por decisión propia.”<sup>8</sup>

### 1.3.2 Tipicidad del hecho imponible

“El hecho o la situación hipotética deben encontrarse normada en ley y contener los elementos necesarios para su identificación; con el objeto de determinar si la situación se encuentra o no dentro del hecho previamente determinado en la norma, esta función la cumple el hecho imponible y su acaecimiento genera el tributo. La tipicidad del hecho imponible es un presupuesto que debe cumplirse por virtud del principio de legalidad.”<sup>9</sup>

### 1.3.3 Distinción de tributos en género y en especie

“Los tributos en género se refieren a los gravámenes impositivos y en especie, es la clasificación del tributo, que puede ser: el impuesto, tasa, arbitrio o contribución especial.”<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 13.

<sup>9</sup> *Ibid.* Pág. 15.

<sup>10</sup> *Ibid.* Pág. 17.

### **1.3.4 Prohibición de la analogía**

“En el derecho tributario, no se pueden crear figuras por analogía para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo, esto de conformidad con lo estipulado en el Artículo 4 y 5 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. En virtud de la certeza jurídica, la analogía no forma parte del sistema tributario, no se pueden crear figuras tributarias. La certeza jurídica se manifestara en la plena identificación y tipificación de las figuras tributarias dentro de la ley, a fin de que tanto las autoridades como la población, cuenten con seguridad para exigir el cumplimiento de la obligación jurídico tributaria por parte de la Administración Tributaria, para que la sociedad conozca la misma.”<sup>11</sup>

### **1.3.5 No retroactividad**

“En materia tributaria, la ley no tiene efecto retroactivo, pero se aplicara una excepción cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten las resoluciones o sentencias firmes, tal y como lo establece el Artículo 66 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala “ Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. ” La doctrina determina que solo se cumple el principio de legalidad, cuando los particulares conocen de antemano las normas tributarias; la norma es

---

<sup>11</sup> **Ibid.** Pág. 18.

creada para ser aplicada a hechos que ocurran en el futuro, no a los efectuados en el pasado, salvo el presupuesto ya detallado.”<sup>12</sup>

### **1.3.6 Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado**

“El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo, así como tampoco hacer rebajas, renunciar a derechos, hacer transacciones, conceder esperas o aceptar sustitutos de los deudores, así como tampoco puede negociar con los contribuyentes el crédito que provenga de los tributos, salvo disposición legal emitida por el Congreso de la República de Guatemala, por medio de la cual se le faculte para la realización de estos actos. Para este caso se exceptúa el pago de las multas y recargos, que de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala si los puede exonerar el Presidente de la República por medio de acuerdo gubernativo, ya que es una de las funciones que le otorga la Carta Magna.”<sup>13</sup>

### **1.3.7 Finalidad de cobertura del gasto público**

“La finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, el cual dentro de sus fines tiene la satisfacción de todas las necesidades públicas, así como la subsistencia y sostenimiento del Estado, además de la redistribución de la riqueza, de manera que pueda cumplir con el objetivo principal de la realización del bien común, el cual solo se consigue mediante la satisfacción de las necesidades básicas de la población. Todo

---

<sup>12</sup> **Ibid. Pág. 18.**

<sup>13</sup> **Ibid. Pág. 19.**

esto derivado del mandato constitucional que indica que los guatemaltecos deben guardar conducta fraternal entre sí, y que derivado de dicho mandato se nos obliga a todos los guatemaltecos a contribuir con el gasto público en forma equitativa.”<sup>14</sup>

### **1.3.8 Capacidad contributiva**

Esta capacidad supone en el sujeto pasivo o contribuyente la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad, para hacer frente al pago de un impuesto y contribuir de esta manera con el gasto público. Matías Cortés Domínguez expresa que “La capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del Derecho positivo y el único soporte valido de estructuración de la dogmática del tributo”.<sup>15</sup>

“Si el contribuyente no cuenta con capacidad contributiva, no podrá cumplir con la obligación tributaria aunque se haya causado el hecho generador. Esta capacidad es también conocida con el nombre de Capacidad de Pago, y es uno de los principios constitucionales rectores del Derecho Tributario, siendo este uno de los principales bastiones de los derechos del contribuyente, y limite del poder tributario.”<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> **Ibid.** Pág. 20.

<sup>15</sup> **Villegas. Op. Cit.** Pág. 156.

<sup>16</sup> **Monterroso. Op. Cit.** Pág. 21.

#### **1.4. Autonomía del derecho tributario**

El derecho tributario como rama del derecho financiero y a su vez del derecho público ha evolucionado de tal forma que actualmente puede considerarse con características especiales que lo distinguen, porque cuenta con todos los elementos para ser considerado por si mismo como autónomo, características como:

##### **1.4.1 Su propia legislación**

“Da su origen en la Constitución Política de la República en sus Artículos 239 y 243, puesto que los mismos son solamente aplicables al Derecho Tributario. Así mismo el Derecho Tributario en Guatemala cuenta con leyes ordinarias aplicables solamente a relaciones jurídico tributarias, tales como el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Leyes específicas como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles y otras.”<sup>17</sup>

##### **1.4.2 Sus propios principios constitucionales**

En otras palabras se puede entender que los principios del derecho tributario en el presente caso, son aquellos valores o postulados esenciales y constitucionales que guían y gobiernan la tributación, mismos que no podrán ser invocados en ninguna otra área del derecho.

---

<sup>17</sup> **Ibid.** Pág. 33.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su párrafo segundo establece: “ Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo ...”

Se puede observar que en forma específica la Constitución Política de la República de Guatemala da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad, al establecer en la misma norma, que son nulas de pleno derecho, todas las disposiciones que modifiquen o contradigan las normas legales reguladoras de la recaudación del tributo.

#### **1.4.3 Su propia doctrina**

Al respecto se expone que: “En la actualidad diversos autores han enriquecido la doctrina tributaria con la variedad de estudios que se han realizado en relación al fenómeno del tributo. Los análisis del mismo, así como de todos y cada uno de sus elementos han contribuido a que la doctrina que estudia la tributación sea cada vez más amplia, y que no se puedan aplicar a otras áreas del Derecho, los estudios en relación a la misma, ha provocado el estudio y análisis identificándolo, como una materia autónoma, por lo que sin lugar a dudas se puede asegurar que el Derecho Tributario tiene sus propia doctrina.”<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> **Ibid.** Pág. 35.

Así mismo, se ha discutido sobre las clases de autonomía del derecho tributario, llegado a la conclusión de que existen tres clases de autonomía tributaria:

**a) Autonomía didáctica**

Consistente en la tenencia de sus propias normas y métodos para el estudio del derecho tributario, ya que los textos del derecho en general difícilmente se pueden utilizar para el estudio del derecho tributario, ya que es una rama tan especial del Derecho que se prohíbe la analogía para su interpretación.

**b) Autonomía científica**

Autonomía, se refiere a la independencia que tiene en relación a otros ordenamientos jurídicos, por ejemplo el ordenamiento jurídico de El Salvador es autónomo del de Guatemala, por lo tanto el derecho civil, derecho laboral, derecho penal y derecho tributario, forman parte del sistema jurídico Guatemalteco, y en ese sentido no son autónomos entre sí.

**c) Autonomía estructural**

Contiene esta autonomía, ya que tiene instituciones jurídicas tributarias propias no aplicables a otra rama del derecho, así como un procedimiento administrativo propio regulado en su propia legislación y aplicable solamente a los hechos tributarios y a los sujetos del mismo.

## 1.5. Tributación

Parte de la actividad financiera estatal, consistente en la obtención de recursos, denominada recaudación fiscal y la aplica a la realización de gastos, así como también a la afectación de erogaciones.

“Constituye el típico exponente, y más importante de los Recursos Públicos. Se caracterizan por que implican un traspaso de riqueza del Sector Privado al público que se hace mediante dinero, y es exigido en forma coactiva con el Estado. Su característica propia es la coactividad por ser obligatorios, que es determinado legalmente.”<sup>19</sup>

“La potestad tributaria del Estado guatemalteco consiste en la facultad de crear tributos con la finalidad de imponerlos a las personas sometidas a su jurisdicción y también de percibirlos; sin violar el derecho de propiedad”<sup>20</sup>

## 1.6. Sujetos de la tributación

La relación jurídico tributaria se compone de un elemento esencial conocido como elemento personal, y el mismo se encuentra compuesto por:

<sup>19</sup> Monterroso Velásquez. Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Pág. 60.

<sup>20</sup> Martín, José María. **Derecho tributario**. Pág. 24.



### 1.6.1. Sujetos activos de la relación tributaria

Sujetos activos de la relación jurídica tributaria, son los acreedores de la misma, o bien los entes públicos titulares del derecho de crédito y a quienes les corresponde la potestad de gestión tributaria.

El Artículo número 17 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece: “**Sujeto activo:** Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

Se puede observar, que el sujeto activo en uso del *ius imperium* tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación jurídica tributaria, en los propios términos fijados por la ley.

### 1.6.2. Sujetos pasivos de la relación tributaria

Los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, son los obligados a realizar la prestación tributaria a favor del acreedor, asumiendo la posición deudora por haber realizado el hecho imponible.

El Artículo número 18 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la República de Guatemala establece: “**Sujeto pasivo de la obligación tributaria.** Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

Se entiende entonces, como la persona que tiene la obligación de cumplir con el pago de la carga tributaria, en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

En tanto se explica que: “El sujeto Pasivo esta representado por el Contribuyente, Deudor Tributario, o el Obligado ante el Estado ...”<sup>21</sup>

El sujeto pasivo podrá ser tanto una persona física como jurídica, y quien sea el sujeto pasivo debe establecerlo la ley, no es una materia de la que pueden disponer los particulares.

Los sujetos pasivos están obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, entendiendo estas como la obligación tributaria principal, así como, prestaciones accesorias a la principal y deberes formales.

Existen varias teorías sobre quien es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, pero la mas aceptada es la contenida en el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la cual establece:

#### **a) Contribuyentes**

Artículo 21 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la República de Guatemala: **“Obligado por deuda propia.** Son contribuyentes las personas

---

<sup>21</sup> Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 136.

individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

Entendemos entonces que los contribuyentes son sujetos pasivos por deuda propia, ya que son quienes han cumplido con la hipótesis legal condicionante tributaria descrita en la ley tributaria, realizando así el surgimiento de la relación jurídico tributaria, por el cumplimiento del hecho generador del tributo.

Los contribuyentes a su vez, pueden ser:

– **Deudores**

“Responsables directos del pago de la obligación tributaria, por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza a que esta afecta, o que grava el impuesto, tal es el caso del impuesto sobre la renta, o bien el impuesto único sobre inmuebles.”<sup>22</sup>

– **Agentes de retención**

“Responsables de retener al sujeto pasivo de la obligación tributaria el impuesto al realizar el pago del mismo, por ejemplo los compradores de bienes o adquirientes de

---

<sup>22</sup> **Ibid.** Pág. 137.

servicios cuando le retienen el impuesto sobre la renta a los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.”<sup>23</sup>

– **Agentes de percepción**

“Son los responsables de percibir del que les realiza el pago del impuesto, como por ejemplo todos los encargados de la percepción del impuesto al valor agregado desde el momento en que lo calculan en el precio del servicio o venta del bien.”<sup>24</sup>

**b) Responsables**

Son sujetos pasivos por deuda ajena, el Artículo 25 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la República de Guatemala los define como: “**Obligado por deuda ajena.** Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste....”

Responsable es la persona que está obligada al pago de un impuesto, a pesar de que fue otra quien realizó el hecho generador. Nuestra legislación los denomina, agentes de retención, agentes de percepción, agentes por representación.

Se puede entender que son aquellas personas que por disposición legal, y en virtud de que intervienen en actos o contratos, al momento de pagar o acreditar a los

---

<sup>23</sup> **ibid.** Pág. 137.

<sup>24</sup> **ibid.** Pág. 138.

contribuyentes que se encuentran sujetos a regímenes gravados, están obligados a retener o descontar una parte como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes, monto que una vez ha sido incautado, deberá ser entregado al fisco.

También pueden ser responsables aquellos contribuyentes calificados por disposición legal, que según el tipo y volumen de operaciones que realizan, el alto nivel de cumplimiento de sus obligaciones tributarias, permite con facilidad llevar a cabo actividades de control y fiscalización por parte de los órganos recaudadores.

## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos

Doctrinariamente los tributos son las prestaciones pecuniarias, normalmente obtenidas en dinero que el Estado o ente público autorizado por este, obtiene en virtud de su soberanía, por parte de los particulares; estas prestaciones son obligatorias y no voluntarias, constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente tiene derechos y obligaciones.

Todas las sociedades han tenido y tienen tributos; a lo largo de la historia el tributo ha evolucionado y obtenido distintas formas, utilizándose para diferentes propósitos, como el sostenimiento de las clases altas, el desarrollo de obras públicas, la ejecución de guerras, entre otras.

El Estado como ente obligado a la atención constante y permanente de las necesidades generales de los individuos que se encuentran en la sociedad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas y sociales, tales como la administración de justicia, comunicaciones, defensa de su territorio, educación, salud pública.

La Corte de Constitucionalidad en la sentencia emitida dentro del expediente número 182-88 define el tributo , citando a Ehigberg, como: "Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad

determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.”

## 2.1 Definición

El tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro ente de carácter público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución Política de la República y las leyes, de quienes están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social consistente en prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas.

El Artículo 9 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece: “**Concepto.** 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.”

Carlos Giulliani Fonrouge indica que: “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 67.

Villegas asegura que los tributos “Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”<sup>26</sup>

Es aquella institución que provee de fondos al Estado, derivado de las rentas que fueron generadas dentro del territorio nacional, logrando con ello una redistribución de riqueza, la misma se obtiene de personas individuales, jurídicas o entes que poseen ingresos, patrimonio y poder adquisitivo, con el fin de poder trasladarlo a quienes se encuentran en circunstancias inferiores, por medio de los Gastos Públicos.

## **2.2 Clasificación de los tributos**

Actualmente la clasificación que tiene mayor aceptación en la doctrina, es la que se divide en: Impuestos, tasas, contribuciones especiales y arbitrios; pero también existe la clasificación legal, misma que se encuentra regulada en el Artículo 9 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la República de Guatemala el cual indica: “**Clases de tributos.** Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

### **2.2.1 Impuestos**

Se puede decir como concepto doctrinario, que impuesto es una prestación tributaria obligatoria establecida por la ley a personas físicas o jurídicas con el fin de poder

---

<sup>26</sup> Matus Benarvente, Manuel. **Finanzas públicas.** Pág. 283.



contribuir y cubrir el gasto público; Este es el tributo por excelencia y la principal fuente de ingreso en el país y como tal, deben estar previamente establecidos en ley.

El impuesto es la categoría tributaria en la que más se aprecian las características del tributo, lo cual hace notorio del porque se utiliza como sinónimo del concepto genérico de tributo.

Los impuestos surgen fundamentados en las teorías del sacrificio y el deber. En el primero se identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo de esfuerzo, esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos nos da un elemento que debe ser considerado en el establecimiento de las contribuciones; dentro de los impuestos el sacrificio que se produzca en cada individuo sea el menor posible. La segunda teoría tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, por la cual se obliga a todos los ciudadanos a contribuir en los gastos públicos, ya sea por razones de nacionalidad o economía.

Una manera de precisar mejor las características positivas de los impuestos es que estos deben gravar manifestaciones de capacidad económica para ser constitucionales. Ahora, una vez que se respeta este principio, el impuesto grava, dentro de las diversas manifestaciones posibles de capacidad económica, aquéllas que el contribuyente ha adquirido en el mercado o sin conexión jurídica con una actividad pública. Los hechos generadores típicos de los impuestos son aquellos que consisten en la posesión de un patrimonio; la circulación de los bienes y el pago de un gasto específico.

El Artículo 11 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la República de Guatemala define a los impuestos como: **“Impuesto.** Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

La concepción clásica del impuesto se basa en dos aspectos o criterios fundamentales: el Rendimiento y la Igualdad. El rendimiento debe lograrse sobre una base de universalidad refiriéndose esta a que todos deben pagar, y una base de ineludibilidad haciendo énfasis en que nadie debe evadir. La igualdad hace referencia a que las cargas públicas deben estar distribuidas de tal forma que quienes aportan lo hagan en función de sus posibilidades económicas, buscando así obtener una igualdad que tome en cuenta la situación del que paga el impuesto.

Ahora bien, la concepción moderna respecto al impuesto, incorpora la idea de intervencionismo, diciendo que el impuesto se convierte en un instrumento por el cual el Estado intervine en la vida social y económica, e influye en la conducta, tanto del conjunto de los individuos, como de cada uno de ellos en particular.

Se dice entonces que impuesto es la cuota, parte representativa del costo de producción de los servicios públicos, que el Estado obtiene legalmente de los particulares, con el objeto de emplearlo al momento de sufragar las necesidades de los individuos en la sociedad.

El impuesto es definido como: “una cuota parte en dinero, recabada por el Estado, de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible.”<sup>27</sup>

Por otro lado “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del Poder Imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponible.”<sup>28</sup>

Así mismo se utiliza el sinónimo de hecho imponible, uno de los principales elementos de los impuestos al decir que es “El tributo exigido por el Estado a quienes se hayan en situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”<sup>29</sup>

Otro concepto utilizado para definir a los impuestos es: “la prestación en dinero o en especie que estable el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que hay para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”<sup>30</sup>

Lo anterior denota que en Guatemala no existe una contraprestación directa para el contribuyente, puesto que no recibe un beneficio directo al cumplir con el pago.

---

<sup>27</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 291.

<sup>28</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 72.

<sup>29</sup> Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 93.

<sup>30</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 6.

## **Características de los impuestos**

“Dentro de las principales características de los impuestos se tienen las siguientes:

### **a) Obligatoriedad**

Surge de una obligación de dar dinero o cosas; en la actualidad esta prestación es predominantemente pecuniaria. En Guatemala, esta misma obligatoriedad los hace generales, naciendo esta característica de la Constitución Política de la República.

### **b) Legalidad**

Se encuentran establecidos en la ley, por el principio de reserva de ley.

### **c) Generalidad**

Es aplicable a personas individuales o colectivas.

### **d) Especialidad**

Es aplicable a las personas individuales o colectivas que se encuentren en las mas variadas situaciones previsibles, como puede ser determinad capacidad económica o realización de ciertos actos.

### **e) Indivisibilidad**

No se puede individualizar quien recibe la contraprestación de un impuesto. El servicio que se financia con el impuesto no es atribuible a una persona en particular, sino que

es prestado a la comunidad en su conjunto. Este hecho hace que el impuesto deba imponerse, porque si fuese voluntario, la mayor parte de la población no lo pagaría.

#### **f) Coacción**

Viene derivada de la primera característica. Es obligatorio, forzoso; es una de las formas más evidentes del ejercicio del poder por parte del Estado, por la coercibilidad del cobro del mismo.

#### **g) Consolidación**

El Estado se anticipa y satisface preventivamente las necesidades públicas, financiándolas con el impuesto. Son necesidades consolidadas porque, en una sociedad organizada, los ciudadanos encuentran que sus necesidades son atendidas antes que se encuentren con un desequilibrio por falta de satisfacción.”<sup>31</sup>

#### **2.2.1.1 Clasificación**

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos; al mencionar impuestos directos se definen como “el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudados de conformidad con las listas normales de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza.”<sup>32</sup> Por otra parte define el impuesto indirecto como “el que gravita sobre los

<sup>31</sup> Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 95.

<sup>32</sup> Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. *Diccionario jurídico elemental.* Pág. 753.

objetos del consumo o determinados servicios y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos”

La clasificación usual de los impuestos es:

**a) Directos e indirectos**

De acuerdo con la concepción mas aceptada, son impuestos directos los que gravan una manifestación directa de capacidad contributiva y que en términos generales no se traslada. Siendo características de ellos, que gravan el patrimonio de forma total, tal es el caso del Impuesto de Solidaridad; gravan las rentas como en el caso del Impuesto Sobre la Renta; gravan el patrimonio en forma parcial, como lo es el Impuesto Único sobre Inmuebles. Los impuestos indirectos en cambio, gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica como son la circulación y el consumo de la riqueza, por lo regular gravan los objetos de consumo en general o determinados servicios, y se encuentra incluido dentro del precio, con indicación o sin ella.

Así mismo se tiene como características de los impuestos indirectos, que gravan la venta, transferencia, exportación de bienes y suministro, mismos que son pagados por el consumidor final, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto al Consumo de Bebidas Alcohólicas, el Impuesto al Valor Agregado en la primera transferencia de automóviles; gravan la adquisición, importación o consumo de bienes y servicios, y el ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado pagado en las importaciones, y el impuesto al

Valor Agregado pagado en los servicios de abogacía, arquitectura, médicos y contables.

**b) Personales y reales**

Se tiene como impuestos personales aquel que se establece por razón de las circunstancias de la persona que ha de ser el sujeto pasivo del mismo. Y como impuesto real, se tiene a aquel que toma en cuenta la riqueza por si misma, tal es el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles, entendiéndose así que el Estado sólo constata la renta o riqueza de los individuos sin considerar su situación individual como personas.

**c) Ordinarios y extraordinarios**

Impuestos ordinarios son aquellos que forman parte de las finanzas del Estado de manera permanente, tal es el caso de el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

Ahora bien, los impuestos extraordinarios, son de carácter excepcional, son transitorios y se decreta para su sanción una determinada necesidad de la Administración Pública, actualmente el Impuesto de Solidaridad.

## **2.2.2 Tasas, arbitrios, contribuciones especiales**

Actualmente las tasas, contribuciones especiales y arbitrios forman parte de la clasificación doctrinaria de los tributos, entendiéndose como arbitrios o impuestos municipales, aquellos que son establecidos por el Congreso de la República de Guatemala, y como tasas por servicios administrativos aquellos fijados por el Organismo Ejecutivo a través de acuerdos y reglamentos.

### **a) Tasas**

La tasa es un tributo que encierra la idea de prestación obligatoria destinada a compensar determinados servicios divisibles, cuyos costos son divididos entre los usuarios de los mismos servicios, idea que da lugar a que los autores la consideren de carácter no tributario, posición que contempla nuestra Constitución Política de la República de Guatemala y Código Tributario, ya que ninguna de las normas incluye a la tasa como tributo.

En este caso la coerción del Estado no se manifiesta en este tributo, pero si la necesidad del consumidor en cuanto a la prestación del servicio público que necesita, en ahí donde nace la obligatoriedad de pagarla, ya que sin el pago no hay servicio.

Se entiende de esta forma que la tasa es un tributo, porque la obligación que surge de pagar cantidad pecuniaria por un determinado servicio en forma directa e



individualizarla, surge del poder imperio del Estado como único ente capaz de ejercer esta potestad.

Se dice entonces que es la suma de dinero, que paga una persona individual o jurídica, como contraprestación a un servicio público, que proporciona el Estado por la municipalidad de su jurisdicción o por cualquier otro ente del Estado con la finalidad de cubrir los gastos que genera la prestación de algún servicio, las tasas son divisibles, los impuestos no, la tasa es una retribución a una compensación que se paga por un servicio, las tasas son de carácter voluntario, pues sólo se paga en virtud de la demanda de un servicio.

Sin embargo se indica que la tasa “Es la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos.”<sup>33</sup>

Mientras tanto se señala que la tasa “Es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.”<sup>34</sup>

“La tasa es la contraprestación en dinero que establece el Estado a través de una ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos y administrativas inherentes al

---

<sup>33</sup> Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 99.

<sup>34</sup> Giuliani. *Op.Cit.* Pág. 122.

propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”<sup>35</sup>

Entonces se puede concluir que las tasas son el ingreso monetario recibido por el Estado en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, así que tasa es el pago del beneficio concretamente recibido de la administración.

## **b) Arbitrios**

Son los medios ordinarios y extraordinarios que se conceden generalmente a los municipios para obtener recursos y cubrir sus necesidades, , tales como el boleto de ornato en nuestro país.

Los municipios para desarrollar sus planes de trabajo, deben buscar recursos económicos que le permitan cumplir con las obligaciones contraídas con su población; la mejor manera que se ha encontrado para recibir ingresos es estableciendo en su circunscripción municipal una serie de contribuciones que tienen que pagar los habitantes de ese territorio, esta forma de tributación es lo que se conoce como arbitrio.

Los arbitrios son prestaciones, y se definen como los derechos o imposiciones con que se obtienen fondos para gastos públicos, por lo general municipales. Esto se exige a los vecinos, con el objeto de disponer de fondos públicos y que los mismos son para

---

<sup>35</sup> Rodríguez. *Op. Cit.* Pág. 77.

poder ser restituidos a los mismos vecinos que pertenecen a un municipio, a través de servicios públicos que proporcionen bienestar y desarrollo a la comunidad.

Las características de los arbitrios se resumen en:

- Es un pago pecuniario, significa que es un pago efectivo siempre en dinero.
- Es un pago obligatorio, todos los vecinos están obligados a pagar los arbitrios que establecen las municipalidades del país.
- Como todo tributo tiene que estar establecido en ley.
- Es de ámbito territorial puesto que su aplicación es sólo para el municipio que lo establece.

Existe diferencia entre los arbitrios y los impuestos porque:

Conforme el ámbito de aplicación: En los arbitrios el ámbito de aplicación está restringido a un territorio municipal, en los impuestos, el ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio nacional.

Conforme el órgano que los crea: Los arbitrios los crea una municipalidad; los impuestos los crea el Organismo Legislativo.

### **c) Contribuciones especiales**

Contribución especial es aquella que el Estado cobra como consecuencia de un aumento o mejoramiento de una obra pública que produce como consecuencia un incremento al valor del patrimonio del contribuyente.

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generar beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación; son cuotas especiales que se establecen en comunidades determinadas para atender sus necesidades públicas, el contribuyente percibe directamente el beneficio de la obra, lo que lo diferencia de los impuestos, en el cual los beneficios no se observan en una obra determinada ya que el Estado lo emplea para el beneficio de la sociedad en general.

A diferencia de la tasa, en la contribución especial no se grava la provocación del costo derivado de la prestación del servicio, mismo que puede o no involucrar un beneficio para el sujeto pasivo; sino necesariamente un beneficio derivado de la actividad pública.

Las contribuciones especiales se clasifican en:

– **Contribución por mejoras**

En este tributo el beneficio recibido por los contribuyentes se traduce en obras públicas, este beneficio lo reciben directamente los contribuyentes que poseen propiedades aledañas, y que por consiguiente fueron objeto de las mejoras.

– **Peaje**

Es la prestación pecuniaria que se exige por la circulación en una vía de comunicación vial.

– **Contribuciones parafiscales**

Es una contribución obtenida por ciertos entes públicos autónomos para agenciarse de recursos y que los mismos sean de provecho para un grupo limitado de personas de cierto aglomerado social o profesional.

En cuanto a las características se menciona que es una figura jurídica tributaria por cuanto que el Estado la impone con el carácter obligatorio de los particulares; se paga por el equivalente del beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio; la contribución es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato; es obligatoria ya que es impuesto por el Estado o los organismos públicos autorizados.

## CAPÍTULO III

### 3. Interpretación del derecho tributario

La interpretación del derecho, conlleva la identificación del sentido y alcance que el legislador o el creador de la norma quiso plasmar dentro de un contexto determinado, de tal manera que para efectos doctrinarios, existen distintas formas de interpretación, a pesar de que en el caso de quienes aplican las leyes, deben regirse a lo que dispone el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, el cual indica: **“Interpretación de la ley.** Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.”

#### 3.1 Definición de interpretación

“interpretación es la acción y efecto de interpretar.”<sup>36</sup> Así mismo define el vocablo interpretar como: “Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto; Explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos.”<sup>37</sup>

<sup>36</sup> <http://lema.rae.es/drae/?val=interpretación>. (Consultado: 3 de junio de 2017.)

<sup>37</sup> <http://lema.rae.es/drae/?val=interpretar>. (Consultado: 3 de junio de 2017.)

“La interpretación en el ámbito general consiste en reconocer o atribuir un significado a un signo o símbolo.”<sup>38</sup>

La interpretación jurídica es “la actividad por la cual se determina el sentido de las expresiones del derecho”.<sup>39</sup> Esto puede ser definido como la acción que realiza el juez, el legislador o cualquier persona a un texto legal, con la finalidad de determinar el sentido, espíritu, significado y alcance de la misma.

El maestro español Luis Díez Picazo, citado por Aguirre Godoy explica, “que la locución latina –inter-pres- procede del griego –meta-fraxtes- que indica al que se coloca entre dos para hacer conocer a cada uno de lo que el otro dice.”<sup>40</sup>

Desde el punto de vista jurídico, autores como Guillermo Cabanellas expone que: “la interpretación jurídica por excelencia es la que pretende descubrir para sí mismo o para los demás, el verdadero pensamiento del legislador o explicar el sentido de una disposición.”<sup>41</sup>

El tratadista alemán Ludwing Enneccerus define la interpretación de la norma jurídica describiendo y explicando lo siguiente: “interpretar una norma jurídica es esclarecer su sentido y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica y, por tanto, también para la resolución judicial. Semejante esclarecimiento es también concebible

<sup>38</sup> Vigo, Rodolfo Luis. **Interpretación constitucional**. Pág. 2.

<sup>39</sup> Carmona Tinoco, Jorge Ulises. **La interpretación judicial constitucional**. Pág. 21.

<sup>40</sup> Aguirre Godoy, Mario. **Derecho civil guatemalteco**. Pág. 89.

<sup>41</sup> **Ibid.** Pág. 90.

respecto al derecho consuetudinario, deduciéndose su verdadero sentido de los actos de uso, de los testimonios y del –usus fori- reconocido y continuo. Pero el objeto principal de la interpretación lo forman las leyes.”<sup>42</sup>

Se debe entender que interpretar una norma jurídica, conlleva examinar y analizar la intención del legislador, y adecuar ese pensamiento a manera de comprender el sentido de la norma.

El Artículo número 4 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la República de Guatemala establece: **“Principios aplicables a interpretación.** La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”

Doctrinariamente la interpretación de las normas en materia tributaria se divide en dos, la interpretación a favor del ente fiscalizador o administración tributaria, o la interpretación en contra de la administración tributaria; tomando el nombre de In dubio pro fisco, que hace referencia a que en caso de duda se estará a favor de la administración tributaria; e In dubio contra fisco, el cual indica que en caso de duda se estará en contra de la administración tributaria.

---

<sup>42</sup> **Ibid.** Pág. 101.



### **3.2 Fuentes de interpretación**

Siendo la interpretación una actividad humana, proveniente de la persona o autor que la realiza, la interpretación puede ser doctrinal o científica, judicial o jurisprudencial y auténtica o legislativa.

#### **a. La interpretación doctrinal:**

Como su nombre lo indica, es la interpretación practicada por los doctrinarios, por los teóricos, por los juristas o jurisconsultos, por los tratadistas, por los estudiosos del derecho, y en general por quienes se dedican a la ciencia del derecho; de ahí que también se le conozca a esta interpretación como científica.

#### **b. La interpretación judicial:**

Es la practicada por los jueces y tribunales para emitir sus decisiones, en las cuales esta interpretación queda plasmada. En la medida que provenga de instancias más elevadas, la interpretación judicial, asentada en los precedentes, tenderá a influenciar con mayor autoridad y frecuencia.

#### **c. Interpretación auténtica:**

Es la realizada por el propio autor de la norma; se dice también que es la efectuada por el legislador o, mejor dicho, por el poder legislativo, en el entendimiento de que éste es el autor de la norma y de allí que a esta interpretación se le denomine también interpretación legislativa.

Para determinar que se está ante una interpretación auténtica, es necesario comprender que tal interpretación ha sido hecho por el propio autor de la norma, tanto así que incluso se ha denominado interpretación auténtica a la interpretación realizada por el propio juez o tribunal con el propósito de entender el significado verdadero de sus propias sentencias; igualmente se ha considerado la que realizan las partes contratantes, respecto del contrato que celebraron.

Tradicionalmente la tendencia ha sido la de entender que habrá interpretación auténtica sólo cuando esta haya sido hecha por la misma persona que redactó la norma y aún así hoy se considera en estricto sentido que sólo en este caso hay interpretación auténtica. Pese a ello, esta tendencia ha venido cambiando y actualmente también se tiende a considerar interpretación auténtica a la realizada por aquella persona que, sin ser la que redactó la norma, ocupa el mismo cargo de quien la elaboró.

Werner Goldschmidt, citado por Aguirre Godoy, indica que: “El concepto tradicional de la interpretación auténtica, se desvió, y no se considera intérprete auténtico al mismo individuo que formuló la norma de cuya interpretación se trata, sino a aquellas personas capaces, en su caso, de sustituir la norma a interpretar.”<sup>43</sup>

La interpretación jurídica en el ordenamiento jurídico nacional, encuentra su fundamento como ya se menciono en el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, el cual proporciona los siguientes criterios hermenéuticos de interpretación:

---

<sup>43</sup> **ibid.** Pág. 54.

- a. La interpretación de la norma, de conformidad con su texto, lo cual permite entender que el punto de partida de toda norma contenida en un texto, está constituida por un elemento literal y gramatical, que es la letra o tenor de aquella. Si de ello existiera alguna duda, para poder identificar el significado de una palabra, o darle el entendimiento correcto, el intérprete deberá utilizar como fuente el Diccionario de la Real Academia Española.
  
- b. La interpretación de acuerdo a su contexto, en donde la pretensión abarca tomar en conjunto, todo el ordenamiento jurídico para poder realizar una interpretación sistemática.
  
- c. La interpretación de acuerdo a las disposiciones constitucionales, puesto que en Guatemala se debe respetar y cumplir el principio de supremacía constitucional, entendiendo que toda norma debe ser congruente con la Constitución Política de la República de Guatemala, además de que los principios establecidos en nuestra norma suprema, operan como principios generales del derecho.

### **3.3 Métodos de interpretación**

Interpretar, no es más que investigar e interpretar el sentido adecuado de una disposición a fin de su aplicación a un caso de la vida real; decimos que es una operación consistente en verificar el sentido del precepto interpretado, con relación a una hipótesis dada.

Existen varios métodos de interpretación de la Ley, y se detallan los siguientes:

### 1. Método literal

“Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical etimológico, los fines de este método son, asegurar los Derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica, filosóficamente significa aplicar rígidamente las ideas racionalista, por lo que según los analistas, utilizarlo exclusivamente es insuficiente, más aún en el campo de los tributos por la limitante que conlleva ajustar hechos reales a la literalidad de la ley, ya que con lo cambiante que es la sociedad, la ley no siempre es reflejo de la realidad y uno de los más aplicables según este análisis es el Derecho Tributario, por su misma esencia tan vertical, en contraposición a los cambios que diariamente sufre la sociedad, y las nuevas formas de fomentar la riqueza, elemento esencial, para el pago de tributos.”<sup>44</sup>

Esté método se limita a declarar el alcance que surge de las palabras empleadas en la ley, sin limitar ni ampliar su contenido, entendiendo el contexto de cada una de sus partes conforme al sentido propio de sus palabras.

### 2. Método lógico

“Pretende resolver la interrogante de lo que quiso decir el legislador, también el espíritu de la norma.

---

<sup>44</sup> Monterroso. Op. Cit. Pág. 107.

Para realizar la interpretación lógica de la Ley, se deben tomar como parte primordial de la interpretación, las normas constitucionales y los Tratados Internacionales, no se puede en base a esta interpretación analizar solamente la legislación ordinaria, y que este sistema de interpretación es extensivo y no limitativo.

La interpretación lógica, establece que la norma se debe interpretar más allá de lo que establece la letra muerta de la Ley, aplicando ésta a la realidad de la sociedad, y a sus constantes cambios, la lógica en la interpretación del Derecho es parte fundamental, por lo que el método lógico es un buen auxiliar; en el campo tributario no podemos asegurar que existe una letra muerta porque todas las leyes tributarias son vigentes y positivas, ya que su aplicación es constante, y su modificación constante, ya que cada gobierno, las modifica, cuantas ocasiones, considere necesario, para cumplir con las metas de recaudación.<sup>45</sup>

La interpretación de la ley, debe entonces ser acorde a la regulación del hecho jurídico que se tipifico, de forma que la aplicación no sea contraria a la justicia. Es decir, debe enfocarse en no desvirtuar el derecho y tener como único fin, el proteger los intereses individuales y colectivos.

En nuestra legislación el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, nos da el fundamento para que nuestras normas sean interpretadas y aplicadas en congruencia con la Constitución Política de República de Guatemala, y con los principios generales

---

<sup>45</sup> **Ibid.** Pág. 108.

del derecho, no limitándose a una interpretación literal que impida extraer su verdadero sentido.

### 3. Método Histórico

“Es indiscutible que al ser más intensa la producción de normas que en otros campos del Derecho, los métodos históricos y sistemático juegan un considerable cometido.

En relación con el primero, tener presente la finalidad de las frecuentes modificaciones en el ordenamiento tributario será siempre una herramienta interpretativa útil, por lo que se refiere, al citado método histórico.

Por lo anterior se puede señalar que el método histórico pretende interpretar la Ley, de acuerdo a las circunstancias que dieron vida a la promulgación de la misma, elemento esencial de este método son los motivos que el Organismo Ejecutivo tuvo en el momento histórico preciso, para enviar el proyecto de la Ley al organismo Legislativo, así como la discusión y el dictamen de la comisión, y los debates. La deficiencia de esta clase de método, con otros se encuentra en que por la constante evolución de la Ley, las condiciones se modifican, y lo que en determinado momento era prioritario en otro momento no lo es. En el ámbito tributario por su misma naturaleza, las leyes tributarias deben ser cambiantes porque la realidad económica y financiera del país lo es.”<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> **Ibid.** Pág. 109.

A través de este método se pretende interpretar la norma, recurriendo a sus antecedentes, con el objeto de evaluar el entorno y circunstancias que motivaron la redacción y emisión de una ley, así como la intención reguladora del legislador, siendo esto una pauta para el juez, al momento de aplicar la norma, a nuevas circunstancias o hechos no previstos o tipificados por el legislador.

#### 4. Método sistemático

“Introduce la idea de que una norma no es un mandato aislado, sino que responde al sistema jurídico normativo, orientado hacia un determinado rumbo en el que, conjuntamente con otras normas, se encuentra vigente; que por tanto, siendo parte de este sistema, y no pudiendo desafinar ni rehuir del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema, principios y consiguiente significado y sentido que incluso pueden ser advertidos con mayor nitidez del contenido de otras normas del sistema.”<sup>47</sup>

Se entiende que una norma es un sistema completo y complejo que no admite contradicciones, ya que una norma no puede ser interpretada de manera aislada, puesto que pertenece a un todo. Al analizar los postulados y partes de la norma, pueden adquirir un sentido distinto cuando se comparan con otras normas, ya que en conjunto constituyen el derecho vigente.

---

<sup>47</sup> **Ibid.** Pág. 109.

## 5. Método evolutivo

“Este método plantea la evolución de la norma tributaria, dependiendo de las nuevas condiciones y cambios en la sociedad y sus necesidades, tanto de tipo socio económico, como financiero, cultural y tributario o de cargas, las normas tributarias contemplan planteamientos que dejan de tener concordancia con las nuevas condiciones de vida, siendo la Ley fuente del Derecho Tributario, debe adaptarse a las nuevas circunstancias de vida, ante todo tomando en cuenta que en países como el nuestro, las necesidades políticas del gobierno en turno, hacen que todas las Leyes tributarias tanto generales como específicas, sufran constantes cambios, que hacen necesario mantenerse actualizado e interpretar la legislación de acuerdo a la evolución de la misma, utilizando el momento histórico que se vive.”<sup>48</sup>

El método evolutivo indica que las normas tributarias deben ajustarse a la realidad nacional, ya que debe considerar la situación económica y financiera de los contribuyentes, con el objeto de poder crear un sistema tributario justo y equitativo, en donde los que posean un patrimonio o renta apta en calidad y especie, sean los que contribuyan con el gasto público, y que de manera simultánea se cumpla con la realización del bien común.

---

<sup>48</sup> **Ibid.** Pág. 110.



## 6. Método de consulta tributaria

“La consulta tributaria es una manifestación de juicio de la Administración Tributaria a solicitud de un sujeto de derecho sobre la aplicación de los tributos a un supuesto de hecho concreto. La esencia de la consulta es, pues, la respuesta de la Administración Tributaria a una solicitud de interpretación individualizada. La Solicitud del sujeto y la limitación de la consulta a un hecho concreto diferencian esta figura de las disposiciones interpretativas o aclaratorias en las que la iniciativa corresponde a la Administración Tributaria y se refieren a una pluralidad de hechos presentes o futuros.

La consulta tributaria debidamente institucionalizada es una figura de gran utilidad. El juicio de la Administración ante la pregunta de los administrados tiene la cualificación y la autoridad de una persona jurídico – pública a quien la ley tiene atribuida la aplicación de los tributos y como se ha dicho anteriormente el poder de interpretación.”<sup>49</sup>

Este método de interpretación se traduce en la manifestación o aclaración que realiza el ente recaudador de tributos, en cuanto a una situación o hecho planteado, con el objeto de que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, pueda apegarse al dictamen emitido, y que el mismo sea utilizado como herramienta de aplicación interpretativa, por el hecho de que la ley atribuye la aplicación de los tributos a la administración tributaria, lo cual proporciona la credibilidad suficiente para la aplicación de una norma tributaria a un hecho concreto.

---

<sup>49</sup> **Ibid.** Pág. 112.

## CAPÍTULO IV

### 4. Principios constitucionales de la tributación en Guatemala

“La Constitución Política reúne en su texto un conjunto de principios tributarios que orientan y limitan el quehacer tributario del Estado. La posibilidad de sistematizar el estudio de los principios constitucionales encara la dificultad de que algunos principios se refieren expresamente a los tributos y otros son principios generales de aplicación en la materia tributaria. Toda la normativa tributaria constitucional de Guatemala se fundamenta en dos vertientes del poder tributario del Estado: **el principio de legalidad y el principio de capacidad de pago**. Alrededor de ambos principios constitucionales se estructuran otros principios considerados de apoyo para el efecto de completar la interpretación. La afirmación de que en Guatemala los tributos se establecen por disposición de ley y según la capacidad de pago de los contribuyentes es la base del estudio del marco constitucional del poder tributario del Estado.”<sup>50</sup>

“El poder tributario es la facultad [legal] del Estado de exigir tributos a las personas que se encuentran en su jurisdicción y tiene su fundamento en la soberanía del Estado. Los principios constitucionales que limitan el poder tributario **establecen directrices** para el legislador y para la administración pública”<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> Castillo González, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala Comentada**. Pág. 628.

<sup>51</sup> **Ibid.**

#### **4.1 Definición de principios**

Los principios constituyen la base de todo ordenamiento jurídico, y la parte permanente del derecho; son las ideas fundamentales e informadoras de la organización jurídica del Estado. Tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico y, así, indican cómo estos deben ser aplicados, determinando a su vez, cual es el alcance de las normas jurídicas.

En otras palabras se puede entender que los principios del derecho en general, o del derecho tributario en nuestro caso, son aquellos valores o postulados esenciales y constitucionales que lo guían.

“Los principios pueden ser considerados como marco regulatorio, en este caso del derecho tributario. Su génesis se puede remontar al derecho natural, o sea las normas puestas por la providencia en las que se tiene que ajustar la normativa legal. Son las normas comprendidas por la razón que deben ser fundamento del derecho positivo.”<sup>52</sup>

#### **4.2 Principio de legalidad**

Para que una prestación pueda ser considerada tributo, este deber haber nacido a la vida jurídica y tener su justificación por ley previa, y el único que por mandato constitucional puede emitir leyes en Guatemala es el Congreso de la República.

---

<sup>52</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**. Pág. 17.

“Como tal “el principio” limita la potestad tributaria del Estado a partir de que **la ley es el único medio válido para la creación de tributos** [la doctrina jurídica tributaria se inclina por el término “tributos” por cuanto el mismo abarca toda clase de cargas tributarias]. **La exclusividad** establecida a favor del Congreso significa que en la ley y solo en la ley se fijarán los elementos esenciales para determinar el monto de la obligación tributaria. La creación de tributos por medio de la ley: **a) involucra el consentimiento** de quienes están obligados a pagar, en cuanto la ley creadora de los tributos siempre será aprobado por los representantes [diputados] electos por los contribuyentes. En consecuencia, por un lado los “pactos fiscales” entre el Gobierno y las organizaciones privadas, destinados a celebrar “acuerdos” sobre la tributación se deben considerar violatorios del procedimiento constitucional; por eso mismo, hasta la fecha en tales pactos no participa el Congreso; ... **b) involucra una garantía** contra de la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias [esta garantía se integra a la Constitución, artículo 41] **y c) involucra un deber** de los contribuyentes de contribuir a los gastos públicos en la forma prevista en las leyes tributarias, deber que figura en la Constitución, artículo 135, el inciso d).”<sup>53</sup>

El Doctor Luis Illanes define al principio de legalidad como: “La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por la Ley se pueden establecer tributos”<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Castillo. *Op. Cit.* Pág. 625.

<sup>54</sup> Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 105.

En este sentido, se entiende que no puede haber tributo, o que el mismo es nulo si no se encuentra establecido previamente en la ley, *nullum tributum sine lege*.

### **4.3 Principio de legalidad de reserva de ley**

“Este principio regula que para que la ley que establece el tributo sea válida, debe ser creada por el órgano competente, en el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo es el ente competente para la realización de esta función. El principio de reserva de Ley se encuentra regulado en el Artículo 171, literal c), de la Constitución Política de la República.

Este principio se concreta cuando el legislador desarrolla el contenido de las normas constitucionales que regulan el procedimiento de creación de la ley, a través de la producción de la legislación ordinaria, incluyendo en los diversos pasos que se llevan a cabo para que se cumpla el cometido de este precepto.

Se dice que el principio de reserva de ley existe como garante de las libertades individuales y la propiedad privada ante cualquier intervención del Poder Ejecutivo en este ámbito de la vida de las personas. Este principio es directamente proporcional con el alcance de la ley formal y la vinculación del legislador ordinario a los derechos fundamentales.”<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> **Ibid.** Pág. 106.

De lo antes expuesto se entiende que el principio de reserva de ley encuentra su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual indica qué debe nacer a la vida, a través de una ley, deduciendo que la única fuente creadora de los tributos es la ley, lo cual funciona como protección a derechos individuales y colectivos, limitándose a establecer principios y criterios relacionados con el tributo, y remitiendo a fuentes inferiores aspectos accesorios.

“la Reserva de Ley constituye un juicio de valor que expresa el constituyente en el momento de elaborar la Constitución, disponiendo las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con rango de Ley. Así, al incorporar la Constitución dicho juicio de valor, vincula al poder público, debiendo por consiguiente, obedecerlo. Por ello, no es posible hablar de Reserva de Ley sin una base constitucional, ya que no hay más reservas de Ley que las establecidas por el constituyente en la Constitución.”<sup>56</sup>

#### **4.4 Principio de legalidad por preferencia de ley**

“El principio de legalidad por preferencia de Ley, expresa el juicio de valor que expresa el legislador ordinario, quien a través de una norma jurídica con rango de ley, dispone las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con el mismo rango. Por consiguiente, la preferencia de Ley, únicamente vincula a la Administración Pública, la cual por mandato del legislador ordinario tiene vedado desplegar su potestad

---

<sup>56</sup> Casellas Gálvez, Juan Carlos. **El Principio de Legalidad y la Distribución de la Potestad Normativa Tributaria en Guatemala.** Pág. 60.

reglamentaria en aquellas áreas o materias que dicho legislador ha reservado a la Ley.<sup>57</sup>

El principio de legalidad por preferencia de Ley, se encuentra regulado en el Artículo número 3 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la República de Guatemala, que señala: “ **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.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. **Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.**

---

<sup>57</sup> **Ibid.**

## 8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.“

Entendemos entonces que el principio de legalidad por preferencia de Ley establece que las normas jurídicas establecidas en ley son superiores y tiene preferencias a normas de grado inferior, por ejemplo a un reglamento. Es decir que este principio es la restricción al organismo a regular los aspectos que vayan en contra de la ley.

### 4.5 Principio de justicia y equidad

“La equidad, en latín *Aequitas* o *aequus*, alude a la necesaria adecuación que el derecho tiene que lograr al aplicarse en caso concreto por esto suele decirse con razón que la equidad es la justicia en el caso concreto.”<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Ledesma, José de Jesús y Beatriz Bernal. *Historia del derecho Romano y de los Derechos Neorromanistas*. Pág. 38.



El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su primer párrafo establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”, esto significa la justa distribución de las cargas tributarias dado que no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportarlas y responder por el pago del tributo.

“Ya desde Aristóteles se propugnaba porque la equidad fuera uno de los valores en la aplicación de la justicia, la máxima Dar a cada quien lo suyo es aceptada como parte de los sistemas económicos jurídicos, y principio fundamental de la obligación tributaria..”<sup>59</sup>

La equidad es una garantía que el cobro del impuesto se realizará respetando la situación económica de cada contribuyente, y que cada quien pague lo justo.

“A la equidad se le considera tradicionalmente como la justicia del caso particular, cuyo fin es atenuar el excesivo rigor de las leyes. La función de la equidad es por lo tanto corregir la injusticia que puede derivar de la aplicación de una ley a un caso concreto, aunque la ley en su esquema genérico puede ser justa. Por ejemplo en el ámbito tributario la ley del Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias derogada violaba la equidad al gravar con el impuesto a las empresas maquiladoras y zonas francas, por no poder deducir el referido impuesto del Impuesto Sobre la Renta a la que

---

<sup>59</sup> Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 80.

estas empresas no eran afectas, por lo que adicional a otros principios, aquí existió una violación a la equidad para este tipo de empresas.”<sup>60</sup>

López Varela afirma que: “la carga impositiva debe ser distribuida equitativamente en toda la población, y no gravar arbitrariamente a unos pocos, para lo cual se necesita llegar previamente a conclusiones acerca de la repercusión e incidencia; es decir, se debe prever quiénes son los que económicamente deberán cargar con el tributo.”<sup>61</sup>

Dentro de las características del sistema tributario se tiene que respetar el principio de equidad, lo cual significa que el tributo tiene que guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que tiene que existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos.

#### **4.6 Principio de igualdad y generalidad**

El principio de igualdad refleja el trato igual a los individuos en situaciones iguales. El principio de igualdad nunca se debe entender como herramienta para igualar situaciones económicas entre individuos. Este principio exige que a iguales supuestos de hecho se le apliquen iguales consecuencias jurídicas.

---

<sup>60</sup> **Ibid.** Pág. 81.

<sup>61</sup> **García. Op. Cit.** Pág. 48.

Raúl Rodríguez Lobato, citado por Monterroso considera que: “El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.”<sup>62</sup>

El principio de igualdad tiene su fundamento constitucional en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”.

Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido de que todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y economía.

El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como lo requiere el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. En suma, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. La gaceta número veintiuno, en la página catorce, contiene la sentencia de la Corte de Constitucionalidad dictada el dieciocho de julio de mil novecientos noventa y uno, en la cual resolvió “la garantía de igualdad tributaria, en realidad lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en igualdad de circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si

---

<sup>62</sup> Op. Cit. Pág. 50.

concurrer las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas...”

El principio de generalidad no indica una acción de hacer, sino de evitar que se le exima a alguien por privilegios. Se deriva del principio de igualdad ya que se refiere a las categorías de personas o bienes prevista en la ley y no a una parte de ellas. Pero también es una condición de la igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.

El gravamen se debe establecer de tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 135 literal d), consigna este principio al preceptuar que “son deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, contribuir a los gastos del Estado en la forma establecida en la ley.”

#### **4.7 Principio de no confiscación**

Como confiscatoriedad se indica: “ ... en el sentido de impedir aportes tributarios que excedan la razonable posibilidad de contribuir al gasto público según la capacidad contributiva del obligado.”<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> Castillo. *Op.Cit.* Pág. 633.

“La confiscatoriedad genera lo que en la teoría tributaria se denomina “límite crítico de la imposición”, equivalente a ir más allá de la razonabilidad. No es tema de fácil manejo. El conjunto de tributos que recae sobre un contribuyente puede trasponer el límite y convertirse en irrazonable. Un contribuyente puede solicitar amparo, alegando que los gravámenes que soporta exceden su capacidad contributiva, disminuyen su patrimonio y le impiden el ejercicio normal de sus actividades...”<sup>64</sup>

“Este principio debe analizarse entendiendo que un tributo es confiscatorio si se activa el supuesto en el cual los medios por los cuales genero mis ingresos se comienzan a erosionar para el pago de tributos. El propósito de este principio es respetar el derecho a la propiedad privada.”<sup>65</sup>

Con este principio se trata de que el tributo no exceda la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico, entendiendo así que un impuesto es confiscatorio, cuando al momento de pagarlo el contribuyente debe disponer de parte de su patrimonio, tomando de sus fondos monetarios obtenidos, para hacer frente al pago del tributo.

---

<sup>64</sup> **Ibid.** Pág. 635.

<sup>65</sup> Von Mises, Ludwig. **La Acción Humana.** Pág. 567

Héctor Villegas citado por Monterroso establece que: “para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad.”<sup>66</sup>

Principio que tiene una íntima relación con el derecho a la propiedad, pues en muchos casos, los tributos se vuelven confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad, pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias, el contribuyente se tiene que despoja de su propiedad.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “el sistema tributario debe ser justo y equitativo... Se prohíben los tributos confiscatorios ...” En el mismo sentido, el Artículo 41 del citado cuerpo legal indica: “ Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias”

#### **4.8 Principio de capacidad de pago**

También llamada capacidad contributiva, consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. En la doctrina el Principio de Capacidad de Pago es definido como el lineamiento por el cual los tributos únicamente deben crearse e interponerse a individuos que tengan la aptitud económica para solventarlos. La aptitud económica comúnmente se puede determinar bajo ciertos índices, como los ingresos, el patrimonio, el consumo y el movimiento de riqueza.

---

<sup>66</sup> Op. Cit. Pág. 78.

Adam Smith citado por Monterroso expresa que: “conforme sus ingresos los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establecerán en función de su capacidad económica.”<sup>67</sup>

Este principio en búsqueda de obtener una real determinación de la aptitud de pago impone la obligación al legislador de generar mecanismos para depurar el tributo.

Existen tres momentos en los que se permite la depuración, estos deben acaecer: en la determinación del hecho imponible, en la determinación de la base imponible y en el establecimiento del tipo imponible. La depuración tiene como objeto determinar la auténtica aptitud económica del contribuyente.

Este principio supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles. Respecto de la capacidad contributiva como fundamento del deber de contribuir, toma como base en la medida de las prestaciones tributarias y límite de la carga, lo que conlleva también analizar la razonabilidad del tributo o impuesto.

El principio de capacidad de pago junto al principio de no confiscación tienen como idea rectora evitar la imposición de tributos que perjudiquen en demasía los bolsillos de los individuos.

---

<sup>67</sup> **Ibid.** Pág. 46

Como se observa, este principio hace referencia a que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso; tendrán alcance confiscatorio.

La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos es notorio que tiene que contribuir, la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva. El que tiene recursos económicos solo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva.

Por otro lado, el principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición. De tal manera que tiene que existir necesariamente capacidad económica para que exista imposición tributaria. Esto es justamente la razón por la cual existen deducciones en algunos impuestos, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta, las deducciones en algunos así sean presuntas, tienen que satisfacer las condiciones mínimas de subsistencia del contribuyente o de este y de su familia.

“El Artículo 243 establece el sistema tributario que, obligadamente, debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias se estructuran conforme al principio de capacidad de pago. El Artículo 243 se refiere al “sistema tributario” basado en la “capacidad de pago” de los contribuyentes. De acuerdo con la teoría jurídica tributaria, el sistema tributario se fundamenta en los planteamientos del derecho tributario. El sistema tributario se orienta al estudio de los problemas generados por la tributación,



vista como un todo, por la combinación de tributos entre sí, por la evolución histórica de los tributos, por los problemas de política económica y los problemas de política financiera, en cuanto se relacionan o se vinculan con los tributos, por los problemas administrativos y la forma de resolverlos. La importancia del Artículo 243, es la introducción de la obligación de adecuar el “sistema tributario” a la justicia y a la equidad, disponiendo que el conjunto de leyes tributarias se estructuren de acuerdo con el principio de capacidad de pago.”<sup>68</sup>

La Corte de Constitucionalidad en las sentencias contenidas en los expedientes números 1766-2001 y 181-2001, estableció que el impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias gravaba los ingresos brutos o activos de las empresas, por lo que no atendía a la capacidad de pago y concurría dicho impuesto en la confiscación de bienes.

#### **4.9 Principio de prohibición de doble tributación**

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República en su párrafo segundo establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.”

---

<sup>68</sup> Castillo. Op. Cit. Pág. 658.

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

“Para que exista doble o múltiple tributación se necesita: que coexistan dos autoridades fiscales, que el mismo impuesto lo cobre cada una de esas autoridades y que el hecho imponible sea el mismo.”<sup>69</sup>

Dentro de la doble o múltiple tributación, existen elementos importantes que deben considerarse, tales como:

“Sujeto activo, es el Estado o el ente acreedor del tributo.

Sujeto pasivo, es la persona individual o jurídica, que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el acta enmarcado en la legislación como generador de tributos.

Hecho generador, es la descripción hipotética de un hecho creado por el legislador, que al concretarse da nacimiento a la obligación de pagar el tributo.

---

<sup>69</sup> Castillo. Op. Cit. Pág. 659.

Tributo, son las prestaciones comúnmente en dinero, que el Estado exige, en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Período de imposición, es el período de tiempo establecido en la Ley, durante el cual se liquida el impuesto generado durante otro período similar o diferente en cantidad de días.”<sup>70</sup>

La Gaceta número 56, expediente número 829-98, sentencia 10-05-00 de la Corte de Constitucionalidad establece que: “...habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos... se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos que si bien deben estar vinculados entre si para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones...”

---

<sup>70</sup> Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 72 y 73

## CAPÍTULO V

### **5. Análisis de la violación del principio constitucional de capacidad de pago, contenido en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Numeral 1 Artículo 68, Título III Libro I, Renta del trabajo en relación de dependencia, Ley de Actualización Tributaria**

En el ámbito del derecho laboral, por viático se entiende toda erogación monetaria desembolsada por el patrono a favor de sus asalariados, para sufragar o reponer los gastos en que incurran éstos y que deriven de la prestación de servicios en relación de dependencia fuera del lugar de trabajo, incluyéndose generalmente los gastos de transporte, comida y hospedaje.

En este sentido, es importante anotar que se estará ante un escenario de pago de viáticos derivados de servicios prestados en relación de dependencia, cuando efectivamente existan los elementos constitutivos de una relación laboral, siendo éstos un vínculo económico-jurídico, la prestación de servicios de forma personal por el trabajador, dirección inmediata y dependencia continua del patrono o su representante, a cambio de una retribución.

El pago de viáticos denota una relación estrecha con la necesidad que tiene el patrono, de que el trabajador desempeñe sus funciones, fuera de la circunscripción o territorio de la empresa; argumento esencial para declarar deducible esta erogación, y con ello conservar la fuente productora de renta gravada para la compañía.

## 5.1 Aspectos generales

La erogación de viáticos realizada por los patronos hacia los contribuyentes que se encuentran bajo el régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, tiene consecuencias en el ámbito tributario, específicamente al ser establecido como hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en la categoría de rentas del trabajo, esto según lo establecido en el numeral 1 del Artículo 68, título III Libro I, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

El hecho generador debe ser entendido como aquel supuesto previsto por el legislador, que al acontecer origina la obligación del pago del tributo, por lo que resulta importante señalar lo que indica el Artículo 68 del Decreto ya citado:

**“Artículo 68. Hecho generador.** Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.

En particular, son rentas provenientes del trabajo:

1. Los sueldos, bonificaciones comisiones propinas, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.”

Asimismo, es importante referirse a la exención como la liberación del pago de tributo o neutralización del hecho generador, establecida en la ley, específicamente en el contexto del presente documento, el Artículo 70 del Decreto antes citado, el cual dispone:

“ **Artículo 70. Rentas exentas.** Están exentas del impuesto: ...

**d)** Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país. Para que proceda la exención de los gastos cubiertos con viáticos dentro del país, deben ser comprobados con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional.

En caso de los gastos incurridos fuera del país, para que proceda la exención se deberá demostrar y documentar la salida y entrada a Guatemala, la actividad en la cual se participó y los boletos del medio de transporte utilizado.”

En este sentido, se debe considerar también lo preceptuado para los contribuyentes inscritos bajo el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, en relación al tratamiento que deberán dar al pago de viáticos que realicen a sus empleados.

“ **Artículo 21. Costos y gastos deducibles.** Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes: ...

24. Los viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país, que se asignen o paguen a los dueños únicos de empresas, socios, miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos y a funcionarios o empleados del contribuyente. Así mismo, los gastos de transporte de las mismas personas, como también los incurridos por la contratación de técnicos para trabajar en el país, o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse al exterior. En todos los casos, siempre que tales gastos sean indispensables para obtener rentas gravadas.

Para que proceda la deducción de los gastos cubiertos con viáticos dentro del país, deben ser comprobados con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional. En caso de los gastos incurridos fuera del país, para que proceda la deducción se deberá demostrar y documentar la salida y entrada a Guatemala, la actividad en la cual se participó y los boletos del medio de transporte utilizado.

El monto total de estas deducciones no debe exceder el tres por ciento (3%) de la renta bruta.”

Como se observa, los viáticos otorgados a los contribuyentes inscritos en el régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, son gastos útiles, necesarios e indispensables para que los patronos o empleadores puedan mantener su fuente productora de renta.

## **5.2 Análisis de la violación del principio constitucional de capacidad de pago**

En el derecho individual del trabajo, existen sujetos que intervienen en la relación de trabajo, siendo estos los siguientes:

Patrono, que tal como lo regula el Artículo número 2 del Código de Trabajo, Decreto número 1441, del Congreso de la República de Guatemala: “ Patrono es toda persona individual o jurídica que utiliza los servicios de uno o más trabajadores, en virtud de un contrato o relación de trabajo. ...”

Trabajador, que tal como lo estipula el Artículo número 3 del Código de Trabajo, Decreto número 1441, del Congreso de la República de Guatemala: “ Trabajador es toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato o relación de trabajo.”

Así mismo, es necesario definir uno de los elementos reales del contrato individual de trabajo, como lo es el salario, mismo que según el Artículo número 88 del Código de Trabajo, Decreto número 1441, del Congreso de la República de Guatemala, significa: “ Salario o sueldo es la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del cumplimiento del contrato de trabajo o de la relación de trabajo vigente entre ambos...”

Como se ha analizado en capítulos anteriores, existen principios fundamentales del derecho tributario contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala,



como Ley fundamental de la nación y por lo tanto garante de los derechos mínimos de los contribuyentes.

En este sentido y de conformidad con las normas citadas, ante el pago de viáticos que se realice a favor de los contribuyentes que se encuentran inscritos bajo el régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, deben considerarse los siguientes aspectos, en su orden de ocurrencia, lo cual permite analizar, interpretar y evidenciar la violación del principio constitucional de capacidad de pago:

- a) Para que el trabajador o contribuyente inscrito bajo el régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, obtenga la retribución o ingreso en dinero, denominado viáticos, previamente tuvo que haber existido la necesidad por parte del patrono, de que el trabajador desempeñe sus funciones, fuera de la circunscripción o territorio donde se encuentren las oficinas de este; circunstancia que todo patrono argumenta como útil, necesario, pertinente e indispensable para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas para la compañía.
- b) Esto hace necesario considerar lo establecido en el Artículo 68 inciso 1 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria; indica que constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, el pago de viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos; comparando este precepto con lo que manifiesta la doctrina en relación al principio de capacidad de pago, el cual nos indica que los tributos únicamente deben crearse e interponerse a individuos que tengan la aptitud económica para solventarlos, por lo tanto, este principio supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o

de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos sus gastos vitales e ineludibles.

- c) A su vez, debe considerarse la circunstancia de que el monto erogado en concepto de viáticos formara parte de la renta bruta y renta neta del trabajador en el período fiscal de su recepción, en el momento en que este no liquide o compruebe con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional, tal como lo establece el Artículo 70 inciso 4 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria; esta circunstancia deberá ejecutarse no importando que dicho emolumento no haya sido utilizada en la satisfacción de las necesidades personales del contribuyente.

Lo anterior hace notorio, que el trabajador recibe un pago denominado viáticos, para solventar gastos originados por la necesidad del patrono de mantener y conservar la fuente productora de renta, siendo así, que los mismos no están íntimamente ligados con los rendimientos que el trabajador pueda obtener, por lo tanto no percibe dicho ingreso o renta, como parte de su sueldo o salario, y el mismo no constituye un incremento patrimonial o transferencia de riqueza, que le permita invertir el pago obtenido en el sustento de él o su familia.

Al aplicar la norma, consignando como parte de la renta bruta y renta neta el monto erogado como viáticos por parte del patrono, y como resultado se realice el pago del Impuesto Sobre la Renta, se evidencia la violación del principio constitucional de capacidad de pago, puesto que el legislador ha considerado como renta afecta para el

trabajador, un ingreso que no esta ligado con el desempeño productivo del trabajador, por lo tanto, se origina una disminución en el poder adquisitivo de los contribuyentes, reduciendo así sus márgenes de ganancia, esto en virtud de que se estaría afectando directamente el capital personal del asalariado, por una cantidad de dinero que fue útil, necesaria, pertinente e indispensable para producir y conservar la fuente productora de rentas gravadas del patrono.

Para poder obtener una mejor ilustración, se procedió con la elaboración de un caso hipotético, cumpliendo con todos los campos requeridos en la declaración jurada y pago anual, formulario SAT-1431, denominado por la SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA como "ISR RELACIÓN DE DEPENDENCIA", el cual se encuentra disponible para su elaboración y presentación en el portal Declaraguatate, mismo que se resume en el recuadro siguiente:

**TABLA 1. Cuadro comparativo ilustrativo**

| <b>SAT</b><br>Superintendencia de<br>Administración Tributaria   | <b>ISR RELACIÓN DE<br/>DEPENDENCIA</b> | <b>SAT-1431</b><br>Release 1 |
|--|--|------------------------------|
| Ej. 22255559   |  |                              |
| AÑO 2013 2014 2015 2016 2017 2018  |  |                              |
| Actividad Económica Principal<br>9999.01 Empleado en relación de dependencia, sector PRIVADO 9999.02 Empleado en relación de dependencia, sector PÚBLICO |  |                              |
| Ej. 22255559   |  |                              |
| <b>6.1 RENTA BRUTA (De uno o varios patronos)</b>  |  |                              |
| Sueldos  | 60,000.00                              | 60,000.00                    |
| Horas extras   | 6,000.00                               | 6,000.00                     |
| Comisiones   | -                                      | -                            |
| Propinas   | -                                      | -                            |
| Aguinaldo  | 5,000.00                               | 5,000.00                     |
| Bonificación anual (Bono 14)   | 5,000.00                               | 5,000.00                     |
| Viáticos   | -                                      | 24,000.00                    |
| Otros ingresos, bonificaciones, indemnizaciones o pensiones y remuneraciones que no constituyan reintegro de gastos                                      | -                                      | -                            |
| <b>Total Renta Bruta</b>   | <b>76,000.00</b>                       | <b>100,000.00</b>            |
| <b>6.2 RENTAS EXENTAS</b>  |  |                              |
| Indemnizaciones o pensiones por causa de muerte o incapacidad  | -                                      | -                            |
| Indemnización por tiempo servido   | -                                      | -                            |
| Remuneraciones de diplomáticos, entes consulares etc. acreditados ante el gobierno de Guatemala  | -                                      | -                            |
| Gastos de representación y viáticos comprobables dentro y fuera del país   | -                                      | -                            |
| Aguinaldo hasta el 100% del sueldo o salario ordinario mensual   | 5,000.00                               | 5,000.00                     |
| Bonificación anual (Bono 14) hasta el 100% del sueldo o salario ordinario mensual  | 5,000.00                               | 5,000.00                     |
| <b>Total Rentas Exentas</b>  | <b>10,000.00</b>                       | <b>10,000.00</b>             |
| <b>Renta neta (Total Renta Bruta – Total Rentas Exentas)</b>   | <b>66,000.00</b>                       | <b>90,000.00</b>             |
| <b>6.3 DEDUCCIONES</b>   |  |                              |
| Gastos personales sin necesidad de comprobación  | 48,000.00                              | 48,000.00                    |
| Gastos personales comprobados según planilla del Impuesto al Valor Agregado  | -                                      | -                            |
| Donaciones a favor del Estado, universidades, entidades culturales o científicas   | -                                      | -                            |
| Otras donaciones   | -                                      | -                            |
| Cuotas por contribuciones de seguro social y otros planes de previsión social  | 3,187.80                               | 3,187.80                     |
| Primas de seguro de vida por riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador  | -                                      | -                            |
| <b>Total Deduciones</b>  | <b>61,187.80</b>                       | <b>61,187.80</b>             |
| <b>Renta Imponible (Renta Neta - Total Deduciones)</b>   | <b>14,812.20</b>                       | <b>38,812.20</b>             |
| <b>6. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR</b>   |  |                              |
| Impuesto sobre la Renta  | 740.61                                 | 1,940.61                     |
| (-) Retenciones realizadas   | -                                      | -                            |
| <b>Impuesto a pagar</b>  | <b>740.61</b>                          | <b>1,940.61</b>              |

Fuente: Elaboración propia con base en información obtenida del portal electrónico Declaraguat.

El recuadro anterior demuestra como, al considerarse el pago de viáticos como una renta afecta para el trabajador, se origina una disminución en el poder adquisitivo de los contribuyentes, puesto que el impuesto sobre la renta en lugar de ser por la cantidad de Q. 740.61, se incrementa a un monto de Q. 1,940.61, lo cual es equivalente a un 162% de incremento en relación al cálculo que no contempla el pago de viáticos, reduciendo de esta forma y de manera ineludible los márgenes de ganancia y el capital particular del asalariado.

En virtud de lo anterior se demuestra cómo es violentado principio constitucional de capacidad de pago, puesto que el legislador ha considerado como una renta afecta el pago de viáticos no sujetos a liquidación, no respetando de esta forma, los lineamientos que dan sustento a que los tributos únicamente deben crearse e interponerse a individuos que tengan la aptitud económica para solventarlos.

Como se observa, esta circunstancia no considera que todos los habitantes de la república deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso; tendrán alcance confiscatorio. Por otro lado, y como ya fue mencionado, el principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición. De tal manera que tiene que existir necesariamente capacidad económica para que exista imposición tributaria.



No puede ser catalogada como una persona apta económicamente para pagar impuestos, aquella que reciba un desembolso que no de origen a la existencia de utilidades o incrementos patrimoniales, puesto que ello no constituye evidencia de capacidad contributiva.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Es en cumplimiento y derivado del mandato constitucional que indica que los guatemaltecos deben guardar conducta fraternal entre sí, que se obliga a todos los guatemaltecos a contribuir con el gasto público en forma justa y equitativa.

Se han identificado y evidenciado las ilegalidades desde el momento en que el legislador ha considerado como una renta afecta para el contribuyente que se encuentra bajo el régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, la erogación en dinero que recibe bajo el nombre de viáticos no sujetos a liquidación, se viola el principio constitucional de capacidad de pago, principio que supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos sus gastos vitales e ineludibles, debiendo estar el mismo, ligado a los rendimientos del trabajador.

Por lo anterior se recomienda, que por medio del Congreso de la República de Guatemala se reforme el numeral 1 del Artículo 68, Título III Libro I, del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, excluyendo el pago de viáticos como hecho generador del impuesto sobre la renta para los contribuyentes inscritos bajo el régimen de rentas del trabajo en relación de dependencia, pues al hacerlo se podrá desvanecer una problemática de carácter social, económico y jurídico, que afecta directamente el poder adquisitivo de los contribuyentes afectados a este régimen, logrando con ello cumplir con el espíritu de un sistema tributario justo y equitativo.





## BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE GODOY, MARIO. **Derecho civil guatemalteco**. Guatemala: Ed. Vile, 1973.
- CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 1992.
- CARMONA TINOCO, Jorge Ulises. **La Interpretación Judicial Constitucional**. México. Instituto de Investigación Jurídica, 1996.
- CASELLAS GÁLVEZ, Juan Carlos. **El principio de legalidad y la distribución de la potestad normativa tributaria en guatemala**. Guatemala: 2010.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución política de la república de guatemala comentada**. 7ª ed. Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas, 2011.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Constitución Política de la República de Guatemala y su interpretación por la Corte de Constitucionalidad**. 1ª ed. Guatemala: Ed. Serviprensa, S.A., 2004.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México: Ed. Limusa, 2003.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho Tributario**. Argentina: Ed. Depalma, 1999.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Ed. De Palma, 1972.
- <http://lema.rae.es/drae/?val=interpretación>. (Consultado: 13 de junio de 2015.)
- <http://lema.rae.es/drae/?val=interpretar>. (Consultado: 13 de junio de 2015.)
- <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/>. (Consultado: 26 de Julio de 2015.)
- LEDESMA, José de Jesús y Beatriz Bernal. **Historia del derecho romano y de los derechos neorromanistas**. México: Ed. Porrúa, 1991.
- MARTÍN, José María. **Derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1995.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. 3ª ed. Chile: Ed. Jurídica de Chile, 1964.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Guatemala, Centro América: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2012.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. 4ª ed. Guatemala, Centro América: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2012.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. México: Ed. Harla. 1986.

VIGO, Rodolfo Luis. **Interpretación Constitucional**. 2ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo-Perrot, 2004.

VILLEGAS LARA, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 5ª ed. Buenos Aires, Argentina: 1997.

VON MISES, Ludwig. **La acción humana**. España: 1968.

### **Legislación:**

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

**Código Tributario y sus Reformas**. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91, 1991.

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

**Código de Trabajo**. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1441, 1961.

**Ley de Actualización Tributaria**. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 10-2012, 2012.