

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

**CONSULTA TRIBUTARIA Y SU FALTA DE VINCULACIÓN EN EL SISTEMA LEGAL  
GUATEMALTECO**

**MIGUEL ANGEL ANDRÉS VILLEGAS RIVERA**

**GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2017**

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

**CONSULTA TRIBUTARIA Y SU FALTA DE VINCULACIÓN EN EL SISTEMA LEGAL  
GUATEMALTECO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**MIGUEL ANGEL ANDRÉS VILLEGAS RIVERA**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y Los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, noviembre de 2017

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

<b>DECANO</b>	Lic.	Gustavo Bonilla
<b>VOCAL I</b>	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
<b>VOCAL II</b>	Licda.	Rosario Gil Pérez
<b>VOCAL III</b>	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
<b>VOCAL IV</b>	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
<b>VOCAL V</b>	Br.	Freddy Noé Orellana Orellana
<b>SECRETARIO</b>	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidenta:	Licda. Ileana Noemi Villatoro Fernández
Vocal:	Lic. Jorge Eduardo Aju Icu
Secretario:	Lic. Víctor Enrique Noj Vásquez

Segunda Fase:

Presidenta:	Licda. Maida Elizabeth López Ochoa
Vocal:	Licda. Adela Lorena Pineda Herrera
Secretario:	Lic. Ronald David Ortiz Orantes

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



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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 05 de abril de 2016.

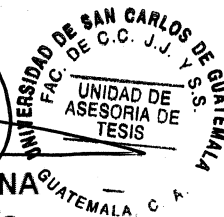
Atentamente pase al (a) Profesional, GLADYS ELIZABETH MONTERROSO VELASQUEZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
MIGUEL ANGEL ANDRÉS VILLEGAS RIVERA, con carné 201120962,  
 intitulado CONSULTA TRIBUTARIA Y SU FALTA DE VINCULACIÓN EN EL SISTEMA LEGAL GUATEMALTECO.

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 29 / 11 / 2016

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

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

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

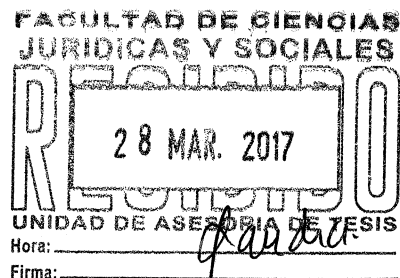




**LICDA. GLADYS ELIZABETH MONTERROSO VELÁSQUEZ**  
12 Calle 1-25, Edificio Géminis 10, zona 10, tercer nivel, oficina 312  
Teléfono 2338-0330/ 31 / 50.

Guatemala, 21 de febrero 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. Orellana:**

En forma atenta me dirijo a Usted, y en cumplimiento al nombramiento de fecha 05 de abril del año 2016, he procedido a asesorar la tesis intitulada: **CONSULTA TRIBUTARIA Y SU FALTA DE VINCULACIÓN EN EL SISTEMA LEGAL GUATEMALTECO**, del bachiller **MIGUEL ANGEL ANDRÉS VILLEGAS RIVERA**, motivo por el cual emito el siguiente

**DICTAMEN:**

- a. El estudiante ha realizado el trabajo de investigación el cual reúne las calidades necesarias de una tesis de licenciatura.
- b. Realizó un análisis documental y jurídico en materia de derecho tributario. En el lapso de la asesoría, así como en el desarrollo del trabajo de tesis, el estudiante manifestó sus capacidades de investigación, utilizando técnicas y métodos adecuados
- c. Con respecto a contenido técnico y científico, considero que está presente en la redacción al utilizar un lenguaje jurídico el cual es acorde a un trabajo de esta índole.
- d. La estructura formal de la tesis fue realizada en una secuencia adecuada para un buen entendimiento, y la utilización de la técnica de investigación bibliográfica que comprueba que se hizo la recolección de bibliografía actualizada, resguardando el derecho de autor, elemento que ha servido de base para sustentar el tema tratado y por ende el desarrollo del mismo.



- e. Se han desarrollado adecuadamente cada uno de los capítulos, en el que se abarcó las instituciones jurídicas relacionadas a los temas, y en ellos se fundamenta la comprobación de la hipótesis, lo cual genera una contribución científica al sistema formativo guatemalteco, que será de gran apoyo a todas las personas que decidan consultarla.
- f. La conclusión discursiva fue redactada en forma clara y sencilla para esclarecer el fondo de la tesis en congruencia con el tema investigado, en tal sentido el contenido del trabajo de tesis me parece interesante y en medida de espacio, conocimiento e investigación, ha estado apegado a las pretensiones del sustentante.
- g. Declaro que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley.

Cumpliendo 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, y por lo anteriormente expuesto, considero pertinente emitir el presente **DICTAMEN FAVORABLE** al bachiller **MIGUEL ANGEL ANDRÉS VILLEGAS RIVERA**, para que prosiga con los trámites necesarios correspondientes.

Atentamente

**Licda. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez**  
**Abogada y Notaria**  
**Colegiado 5956**

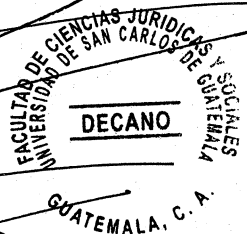
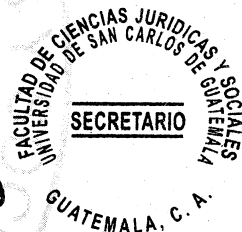
Gladys Elizabeth Monterroso  
Velasquez de Morales  
Abogada y Notaria



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 28 de agosto de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante MIGUEL ANGEL ANDRÉS VILLEGAS RIVERA, titulado CONSULTA TRIBUTARIA Y SU FALTA DE VINCULACIÓN EN EL SISTEMA LEGAL GUATEMALTECO. 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:** Fuente de la sabiduría, quien sin sus infinitas bendiciones no hubiera podido llegar hasta este punto de mi vida.
- A MI MADRE:** Quien incondicionalmente me ha apoyado, y ha luchado por mí, brindándome su apoyo siempre.
- A MIS ABUELOS:** Que han estado presentes en cada etapa de mi vida, apoyándome para lograr mis metas.
- A MI HERMANA:** Que es una persona especial para mí, y mi deseo es ser un ejemplo en su vida.
- A MIS TÍOS:** Quienes cada uno de ellos me apoyo en su momento para yo cumplir mis metas.
- A MIS AMIGOS Y AMIGAS:** Que son tantos, pero que podría mencionar a Andrea María Díaz, Noriz Bellanira Rodríguez, y a otros amigos, no menos importantes.
- A LOS ABOGADOS:** Licda. Gladys Monterroso por brindarme su apoyo en esta etapa, Licda. Roselia Gallardo por motivarme e instruirme.
- A:** La gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala.



**A:**

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, a la que  
debo tanto, y es para mí un honor egresar de tan  
distinguida e inigualable facultad.





## PRESENTACIÓN

En el ordenamiento jurídico de nuestro país existe un sinnúmero de leyes, que contienen normas de carácter vigente pero no se aplican en nuestra sociedad, por no ser positivas, razón de ser de la presente investigación en la que se utilizó el método cualitativo.

Para realizar la investigación se tomó en cuenta la rama cognitiva del derecho tributario, misma que se llevó a cabo dentro del periodo comprendido del mes de enero del año 2011 al mes de enero del año 2016, en el departamento de Guatemala.

Siendo el objeto de la investigación el derecho vigente no positivo, específicamente el cuarto párrafo del Artículo 102 del Código Tributario; y el sujeto de estudio los contribuyentes.

Como aporte científico del presente trabajo de tesis, que las respuestas a las consultas tributarias tienen el carácter de información, orientación y asistencia a los contribuyentes, y constituyen una manifestación de criterio de la administración tributaria, y los mismos deben aplicarse a los sujetos pasivos que se encuentren en la misma situación.

## HIPÓTESIS

La consulta en materia tributaria constituye una manifestación concreta de interpretación de la norma específica atribuida a la administración tributaria, por lo que sus efectos deberían de tener un carácter vinculante en todos los casos similares consultados por los contribuyentes inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria, aplicando un criterio uniforme por todos los operadores del órgano encargado, estableciendo que la variable utilizada es de carácter independiente, siendo de tipo operacional o de trabajo puesto que la solución puede ser aceptada o rechazada, dando un resultado de representatividad de muestreo por conglomerados.



## COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

Para comprobar la hipótesis planteada en el plan de investigación, se recurrió al método de análisis con enfoque deductivo, haciendo uso de la técnica de lectura, revisión de leyes, entrevista no estructurada a contribuyentes.

Tomando en cuenta los resultados de las entrevistas no estructuradas realizadas a contribuyentes, se deduce que el cuarto párrafo del Artículo 102 del Código Tributario es derecho vigente no positivo, de conformidad que la consulta tributaria formulada es vinculante para la administración tributaria, no para los obligados que se encuentren en una misma situación jurídica tributaria, por ende la hipótesis que guio el presente estudio fue comprobada en su totalidad.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción .....	I

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario .....	1
1.2. Contenido del derecho tributario .....	3
1.2.1. Parte general .....	4
1.2.2. Parte especial .....	5
1.3. Evolución histórica del derecho tributario en Guatemala .....	5
1.3.1. Periodo preclásico .....	6
1.3.2. Periodo clásico .....	6
1.3.3. Periodo postclásico .....	7
1.3.4. Época independiente .....	8
1.3.5. Periodo contemporáneo .....	11
1.4. Elementos propios del derecho tributario .....	14
1.4.1. Su propia legislación .....	14
1.4.2. Sus propios principios constitucionales .....	15
1.4.3. Su propia doctrina .....	15

### CAPÍTULO II

2. Naturaleza del derecho tributario .....	17
2.1. Autonomía del derecho tributario .....	18
2.2. Fuentes del derecho tributario .....	20
2.2.1. Ley constitucional .....	22
2.2.2. Los tratados internacionales .....	24
2.2.3. La ley ordinaria .....	24



	<b>Pág.</b>
2.2.4. Decretos leyes .....	26
2.2.5. Los reglamentos .....	27
2.3. Principios fundamentales del derecho tributario .....	27
2.3.1. Principio de legalidad .....	28
2.3.2. Principio de igualdad .....	30
2.3.3. Principio de reserva de ley .....	30
2.3.4. Principio de capacidad de pago .....	31
2.3.5. Principio de generalidad .....	32
2.3.6. Principio de irretroactividad .....	33
2.3.7. Principio de prohibición de doble tributación .....	33
2.3.8. Principio de equidad y justicia tributaria .....	34
2.3.9. Principio de no confiscación .....	35

### **CAPÍTULO III**

3. La potestad tributaria .....	37
3.1. La relación jurídico-tributaria .....	39
3.2. La obligación tributaria .....	40
3.2.1. Características de la obligación tributaria .....	43
3.3. Los sujetos de la relación jurídico-tributaria .....	46
3.3.1. Los sujetos activos .....	46
3.3.2. Los sujetos pasivos .....	47

### **CAPÍTULO IV**

4. Diferencia entre derecho vigente y derecho positivo .....	49
4.1. Interpretación e integración de leyes tributarias .....	50
4.1.1. Interpretación restrictiva .....	52



	<b>Pág.</b>
4.1.2. Interpretación estricta o literal .....	53
4.1.3. Interpretación analógica de la ley tributaria .....	53
4.2. Consulta tributaria .....	56
4.3. La consulta tributaria en el sistema legal guatemalteco .....	59
4.4. Carácter vinculante de la consulta tributaria vigente no positivo .....	63
4.5. Aporte .....	66
4.5.1. Artículo 102 (Actualmente) .....	66
4.5.2. Artículo 102 (propuesta de reforma) .....	67
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA .....</b>	<b>69</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>71</b>

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad, existen diferentes factores que hacen necesaria la búsqueda de nuevas formas o nuevas vías que nos permitan encontrar soluciones prácticas a las desavenencias que surgen entre los sujetos de una sociedad, siendo que la consulta tributaria la puede hacer cualquier persona que tenga interés personal y directo con la administración tributaria, sobre temas impositivos, controvertibles o sobre la interpretación y aplicación de normas legales tributarias.

El objetivo general planteado para realizar la investigación fue alcanzado en su totalidad, ya que se logró establecer que la consulta tributaria debidamente desarrollada e institucionalizada, en la cual todos los contribuyentes pudieran tener acceso a conocer los criterios plasmados por la administración tributaria sobre consultas concretas, sin violar disposiciones legales de confidencialidad, podrá constituir un instrumento a favor de la justicia tributaria y la unificación de la doctrina administrativa.

La hipótesis propuesta para realizar la investigación fue comprobada en su totalidad, porque su comprobación dio como resultado que al momento que el contribuyente haga la consulta a la administración tributaria, sus efectos deberían de tener un carácter vinculante en todos los casos similares consultados, aplicando un criterio uniforme por todos los operadores del órgano encargado.

Al concluir con la investigación, se procedió a conformar el informe final de tesis, organizándolo en cuatro capítulos, los cuales quedaron de la siguiente manera: El capítulo I, está conformado por la definición del derecho tributario, su contenido, su evolución a través de la historia en Guatemala, así como los elementos propios; en el capítulo II, se consigna la naturaleza jurídica, autonomía, fuentes y principios; el capítulo III, está compuesto por la potestad tributaria, relación jurídico tributaria, así como los sujetos que la conforman; y el capítulo IV, la diferencia entre derecho vigente



y derecho positivo, interpretación e integración de leyes tributarias, la consulta tributaria, consulta tributaria en el sistema legal guatemalteco, el carácter vinculante de la consulta tributaria vigente no positivo, y el aporte de la presente tesis.

En el desarrollo de la investigación se utilizó el método de análisis con enfoque deductivo. Y las técnicas utilizadas de lectura, revisión de leyes, entrevista no estructurada contribuyentes de la administración tributaria.

En síntesis, concluyo que los criterios adoptados por la administración tributaria sobre una consulta tributaria, deben ser informados a las intendencias de gestión y fiscalización, a efecto de unificar los criterios de interpretación y aplicación de la ley, los cuales deben aplicarse a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación.

## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

Para abordar la temática se hace necesario dar a conocer que el término definición, “es una operación lógica por medio de la cual se expresan rasgos que lo diferencian de otros conceptos del mismo género.”<sup>1</sup>

Por otro lado, el derecho “como ciencia normativa, se encarga de estudiar las formas que la sociedad adopta para imponerle límites a la conducta humana intersubjetiva, sean éstas de carácter legal, consuetudinario o de costumbre, jurisprudenciales o contractuales.”<sup>2</sup>

En cuanto a derecho tributario se define como “sometido a *tributo* (v.), tributo impuesto, contribución u otra obligación fiscal”.<sup>3</sup>

Así mismo se puede definir también al derecho tributario 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>4</sup> Esta definición aunque es acertada de cierto modo es escueta, en virtud que solo se limita a definir el derecho tributario como la creación y percepción de los tributos, sin ahondar

---

<sup>1</sup> Velásquez Rodríguez, Carlos Augusto. **20 lecciones de filosofía**. Pág. 64.

<sup>2</sup> Villegas Lara, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco**. Pág.1.

<sup>3</sup> Ossorio, Manual, **Diccionario de la ciencias jurídicas y sociales**. Pág. 967.

<sup>4</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 133.

sobre la relación que nace de esta creación de los mismos y su posterior cobro.

Por su parte uno de los creadores del derecho tributario en España, define el derecho tributario como “la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero”.<sup>5</sup> Dicha definición abarca los elementos estructurales del tributo en donde engloba a todos los componentes de la relación jurídico-tributaria, así como las normas que componen el derecho tributario.

La definición de derecho tributario expuesta por Adolfo Atchabahian citado por Luis Delgadillo de las más completas, por un lado enmarca las doctrinas y normas jurídicas en conjunto, y por otro aporta elementos como los siguientes: “a) Conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición; b) Crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles a los particulares; y c) Y a su actuación, en tanto físico, es decir ente recaudador de los tributos establecidos.”<sup>6</sup>

En cuanto al derecho tributario: “es 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>7</sup>

---

<sup>5</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero I**. Pág. 171.

<sup>6</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Pág. 24.

<sup>7</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 6.

Esta definición discrepa con las otras en cuanto a que de manera plena contiene los elementos principales de una definición, aunque escueta, no es más que una postura positivista que no desarrolla la ciencia del derecho tributario, puesto que limita al conocimiento del mismo, no a su desarrollo, porque su ámbito de aplicación es tan amplio que debe definirse con mayor profundidad, ya que la tributación involucra a toda la población que en resumen es contribuyente indirecta.

Para algunos tratadistas, la noción de derecho tributario, la han usado y designado como una rama científica, en el caso de los alemanes, la designan como derecho impositivo, mientras que para los franceses, se refieren como derecho fiscal, por lo tanto, la doctrina italiana, la española y otras utilizan la categoría derecho tributario, determinando que es la más completa, por su carácter genérico, aunque no existe ningún inconveniente para continuar utilizando derecho fiscal.

En conclusión, el derecho tributario es una área de la ciencia del derecho público, que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, norma y crea instituciones que por su especial estructura son *sui generis* en el derecho en general.

## **1.2. Contenido del derecho tributario**

Según la moderna doctrina alemana, el derecho tributario es parte del derecho financiero como el derecho presupuestario y el derecho patrimonial del Estado, siendo



la rama del derecho financiero, que estudia el aspecto de la tributación como actividad del Estado y en las relaciones con los particulares y las situaciones que nacen de las relaciones; el derecho tributario o fiscal comprende dos grandes ramas para su estudio, la parte general y parte especial, las cuales se describen a continuación.

### **1.2.1. Parte general**

La parte general, comprende las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, que establecen los principios, en virtud de los cuales los Estados de derecho no deben prescindir para lograr la coacción, que significa que el tributo esté regulado de tal forma, que imposibilite la arbitrariedad. En Guatemala esta parte general se encuentra desarrollada en una norma específica decretada para el cumplimiento de tal objetivo, desde 1991 como parte de una política de los países latinoamericanos, para la existencia de una sola norma de procedimientos administrativos. Es imperativo hacer referencia que doctrinariamente la parte general del derecho tributario se divide en derecho tributario material y derecho tributario formal, establecidos en una ley específica.

En cuanto a la parte general “En esta parte están comprendidas las normas aplicables a todos los tributos, sin excepción alguna.”<sup>8</sup> En Guatemala, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, comprende una parte doctrinaria donde se definen los tributos, plazos y extinción de la obligación tributaria, otra que contiene disposiciones generales, infracciones y sanciones específicas; y una segunda parte

---

<sup>8</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas.** Pág. 49.



contiene procedimientos administrativos y judiciales, aplicable a todas y cada una de las leyes tributarias especiales.

### **1.2.2. Parte especial**

Esta parte del derecho tributario, va encaminada al estudio, análisis y cumplimiento de la obligación tributaria en cada uno de los tributos, por lo que contiene los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, enfocada al tributo específico, además las normas específicas y particulares del sistema tributario.

En Guatemala, esta parte especial la conforman las leyes: del impuesto sobre la renta (ISR), Decreto 26-92; del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Decreto 27-92; del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), Decreto 15-98; y de actualización tributaria Decreto 4-2012, todas del Congreso de la República de Guatemala.

### **1.3. Evolución histórica del derecho tributario en Guatemala**

La tributación en Guatemala inicia con los mayas, en donde diversas unidades políticas provenientes del sureste de Mesoamérica, evolucionaron a la sociedad constituida, iniciando cambios como el parentesco, ritual y comercio. La cultura maya se organizó en tres regiones, tierras altas, tierras bajas y la periferia sur, y su estudio se establece en tres periodos preclásico, clásico y postclásico.

### **1.3.1. Periodo preclásico**

“El periodo preclásico corresponde a los años 1000 a.C. – 300 d.C. según estudio elaborado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), que constituyeron un marco temporal para el desarrollo de una organización social compleja, se formaron centros urbanos con arquitectura monumental, surgimiento de economías regionales, formación de instituciones políticas y afianzamiento de relaciones sociopolíticas, entre las diferentes unidades políticas autónomas, existen vestigios sobre el aparecimiento de grupos de élites, que posiblemente interactuaban entre sí, y el liderazgo político centralizado.”<sup>9</sup>

### **1.3.2. Periodo clásico**

Según el estudio del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), explica que la cultura maya llegó a su apogeo económico, ya que se encontraron vestigios arqueológicos sobre la tributación de los mayas, a pesar de los adelantos de la epigrafía, la realidad es que la información sobre el tributo en esta época es escasa, y en alguna medida especulativa, a partir de la evidencia arqueológica, puede establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional, que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para la subsistencia, en ese orden de ideas surgió otra actividad económica de gran importancia, lo que hoy se conoce como el tributo. Se supone que el tributo se daba en especie, por medio de la agricultura y en las obras de construcción, puede ser también

---

<sup>9</sup> Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. *Historia de la tributación en Guatemala*. Pág. 2.

que la participación en las guerras de conquista haya sido una forma de tributo.<sup>10</sup>

### 1.3.3. Periodo postclásico

“En este periodo, la naturaleza del contacto entre las unidades políticas autónomas frecuentemente derivaba en guerras, las cuales podían tener como consecuencia la alianza o la derrota de una de las participantes, en el segundo caso se esperaba que la unidad política vencida rindiera tributo a la vencedora, en este caso parece ser que la guerra-conquista-tributo era parte fundamental del sistema económico maya y con el paso del tiempo fue adquiriendo mayor importancia para el sostenimiento de las élites y de la economía en general.”<sup>11</sup>

No hay que perder de vista, que a partir de la evidencia iconográfica y epigráfica en ocasiones es difícil establecer la diferencia entre tributo y regalo. En el postclásico tardío, las fuentes etnohistóricas permiten el acceso a la información que manifiesta la práctica del tributo en las sociedades de los años anteriores al momento del contacto y conquista.

“La conquista del actual territorio de Guatemala, ocupado por entonces diversos pueblos organizados en unidades políticas diferenciadas, K’iche’s, Kaqchikeles, Tz’utujiles, Mames, Poqomames, entre otros, inició en febrero de 1524. Estos pueblos coexistían en un espacio dominado por las tensiones y las rivalidades políticas. Los

---

<sup>10</sup> **Ibid.** Pág. 2.

<sup>11</sup> **Ibid.**





intentos de establecer alianzas con el propósito de enfrentar juntos a los invasores fracasaron, debido a la fragmentación política. En el lapso de dos meses, los españoles conquistaron y sometieron, por guerra o por alianza efímera, los grupos de indígenas más importantes”.<sup>12</sup>

En esta etapa de descubrimiento y conquista, que cronológicamente duró 40 años, le siguió un periodo de consolidación de las instituciones necesarias para asegurar la permanencia del nuevo régimen, que a mediados del siglo XVI ya presentaba cierta estabilidad institucional. La Corona organizó dos vastas jurisdicciones políticas de las indias, por lo que el reino de Guatemala a la mitad del siglo XVIII, introdujeron el nuevo sistema administrativo, el cual tenía como propósito consolidar el poder y así aumentar la autoridad del Estado español.

#### **1.3.4. Época independiente**

En la época independiente (1821-1944), en el caso de Centroamérica, la independencia fue un acto dirigido por las élites de la capital del hasta entonces reino de Guatemala, que aceptara la anexión al imperio mexicano recién formado para seguir disfrutando de su posición privilegiada. Centroamérica no contaba con la base financiera adecuada para empezar su vida independiente, el problema surgió por la forma de recaudar sus recursos, para enfrentar la crisis se recurrió a medidas fiscales, pero por la inestabilidad política, la debilidad financiera y administrativa del periodo colonial, surgió un sistema federal, sistema que destinó el sostenimiento de la República provenientes del

---

<sup>12</sup> **Ibid.** Pág. 3



monopolio del tabaco e impuestos marítimos, este sistema decayó debido a que las personas encargadas a cobrarlos no lo entregaban a la caja central, por lo que se da la escases de ingresos.

El Estado de Guatemala inició un nuevo periodo de gobierno liberal "(1831-1838) con la elección como Jefe de Estado a Mariano Gálvez, quien trató de implementar un programa de reformas con miras al desarrollo económico y social, promovió cambios incluyendo la abolición del diezmo, el incentivo al cultivo de la cochinilla y café como una medida económica, también se dieron los ingresos por el papel sellado, dictando una medida más fuerte como lo era el reglamento para la administración de rentas del Estado, que introdujo el cuatro por ciento de las ventas y trueques de los frutos y comercio del territorio."<sup>13</sup>

En agosto de 1936 el gobierno recurrió una vez más al cobro de una contribución directa o capitación, que consistía en el cobro de doce reales anuales a todos los varones comprendidos entre los dieciocho y cuarenta y seis años de edad y que contribuiría directamente a la caída del gobierno de Gálvez, según establece el ICEFI en su estudio, luego de la caída de Mariano Gálvez, para los años de (1831-1871) se declararon los derechos de Estado y sus habitantes, en donde se determinó que todos debían de contribuir dependiendo de su posibilidad. En el periodo conservador en 1840 organizó sus rentas que derivaban de la chicha, aguardiente, papel sellado, carne y venta de tierras, pero estos recursos no eran suficientes.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> **ibid.** Pág. 5.

<sup>14</sup> **ibid.**



Según el ICEFI, en su obra expresa que la revolución liberal de 1871, definió la historia del país, reorientando la actividad económica y modificando las relaciones sociales, por lo que durante la época de Miguel García Granados, se tomaron medidas de carácter financiero las cuales consistieron en “a) fin al monopolio privado de aguardientes y se establecieron cuotas mensuales sobre la destilación y la venta de aguardiente y chicha; b) se crearon impuestos por derechos de exportación y se gravaron ciertos productos: café, cochinilla y añil; c) se crearon o modificaron algunos tributos, entre ellos la alcabala y d) se decretó el impuesto denominado “contribución urbana”, que estableció un gravamen del cinco por ciento sobre la renta que anualmente produjeran las tiendas dentro del poblado.”<sup>15</sup>

En el gobierno de Justo Rufino Barrios, en su régimen se imponían gravámenes cuando se veían en la necesidad de urgencia dentro del Estado, pero para 1881 se llevó a cabo la reforma tributaria, donde se produjo el primer Código Fiscal de Guatemala, Decreto No. 263, en el que se regulan los impuestos tradicionales, pero para la época de José María Reina Barrios se implementa una política fiscal vulnerable y de corto plazo, y en la cual se decreta una Ley de Contribuciones que reformó algunas de las leyes contenidas en el Código Fiscal, en donde se da protección arancelaria e incentivos fiscales.

“En las primeras cuatro décadas del siglo XX, el autoritarismo y dictadura de Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico, proporcionó entrada a otro exponente económico como lo era el banano, por lo que a través de la exportación del banano y café Guatemala

---

<sup>15</sup> **Ibid.** Pág.7.



entra al mercado mundial. En la etapa de Estrada Cabrera, Guatemala entra en una crisis fiscal y una de sus medidas tributarias fue el aumentar los derechos de importación. En 1899 se gravaron con derechos de exportación cuatro artículos: el banano, el cuero de res, el hule y las pieles de venado o carnero.”<sup>16</sup>

En 1920 las dos terceras partes de ingresos tributarios provenían del comercio exterior, la renta de licores fue el segundo y los impuestos directos eran mínimos, lo que hizo que para la segunda guerra mundial los ingresos tributarios por exportación bajaron, por lo que para la época de Jorge Ubico (1931-1944), se inició un proceso de diversificación de la base impositiva, se empezaron a crear nuevos gravámenes, ello incidió un incremento moderado del impuesto al timbre e impuestos selectivos, gravando el tabaco, combustible y circulación de vehículos.

### **1.3.5. Periodo contemporáneo**

En el periodo contemporáneo (1944-2006), según el ICEFI, la administración tributaria era deficiente, la recaudación era alta y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión, en esta época aumentaron los aranceles de importación y los impuestos selectivos, por lo que en el gobierno de Castillo Armas, se redujeron o suprimieron impuestos, se creó un impuesto extraordinario que contribuyó a una mejora transitoria, luego llegó al poder Miguel Ydígoras Fuentes, por medio de la política estadounidense de combatir el comunismo, se dieron los programas nacionales para el desarrollo, mediante la estructura de los sistemas tributarios, en esta época la reforma tributaria introdujo el

---

<sup>16</sup> **Ibid.** Pág. 8.



impuesto sobre la renta, el Decreto 1559 fue promulgado por el Legislativo en noviembre de 1962 con vigencia el uno de julio de 1963.

“En el periodo de Enrique Peralta Azurdía en 1963, se reformó el impuesto sobre la renta el cual era el Decreto-ley 229, teniendo como único cambio el aumento de los impuestos sobre consumo de petróleo. La reducción de la recaudación obtenida de los impuestos tradicionales se tomó como una crisis fiscal, pero en 1968 se concibió el protocolo de San José, en donde se introdujo los aranceles de importación, pero para el gobierno de Carlos Arana Osorio, el Ministerio de Finanzas modificó aranceles de exportación del café, algodón, azúcar, carne y mariscos.”<sup>17</sup>

En el gobierno de Romeo Lucas, en los años de 1979-1981, la carga tributaria aumentó y luego se desplomó, los precios del café iniciaron un descenso, y al igual que la recaudación del arancel de exportaciones, por lo que en el gobierno de facto del general Efraín Ríos Montt en 1983 se dio una reforma tributaria, con un nuevo impuesto directo, el Impuesto al valor agregado (IVA), se promulgó el Decreto-ley 72-83, esta reforma no logró detener el desplome de la carga tributaria.

Por lo que para el gobierno de Oscar Mejía Víctores, en el año de 1985 se planteó una nueva reforma tributaria, pero en el sector privado se unió en contra de los nuevos impuestos, luego en 1986 tomó posesión el presidente Vinicio Cerezo Arévalo, el gobierno trató de crear una reforma tributaria, pero en 1987 dicha reforma fue impugnada por la Corte de Constitucionalidad.

---

<sup>17</sup> **Ibid.** Pág. 11.



Luego de las elecciones de 1990, Jorge Serrano Elías y por ende su sucesor Ramiro de León Carpio, afrontaron crisis fiscales, por lo que para 1991 a 1995, el sistema tributario fue vulnerable, por lo que se dieron dos reformas tributarias, pero en 1997 el presidente Álvaro Arzú Irigoyen, emprendió una reforma tributaria debido a la crisis de una baja recaudación, misma que fue rechazada por el CACIF, principalmente sobre el impuesto único sobre inmuebles, y cuando este entró en vigencia, hubo protestas tanto del sector privado como por las organizaciones campesinas, por lo que fue derogado, creándose un nuevo Decreto de 1998.

En 1998, se aprobó la Ley en donde se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, la que se faculta para recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con excepción de las municipalidades, en el gobierno de Alfonso Portillo en el año 2000, primero se creó un pacto fiscal, el cual no alcanzó sus objetivos fundamentales, segundo se incrementó la tasa del IVA, del 10% al 12%, tercero, en el 2004 asumió la presidencia Oscar Berger, en el que se modificó el impuesto sobre la renta e introdujo un nuevo gravamen temporal, se crea la Ley Anti evasión, se fortalece la recaudación del IVA e indirectamente el impuesto sobre la renta.

A manera de conclusión, Guatemala a lo largo de los años ha ido transformando el sistema tributario, en consecuencia se ha fortalecido la recaudación directa, aunque no significa que la economía y el derecho tributario se encuentren fortalecidos, por el contrario, queda mucho por hacer para que el Estado cumpla con todo lo que una sociedad necesita para desarrollarse y así cumplir sus fines.

## **1.4. Elementos propios del derecho tributario**

Los elementos son los que sirven de base para la aplicación del derecho tributario, estimados como fundamentales y necesarios de observar, porque constituyen una guía en los diferentes ámbitos de elaboración, aplicación e interpretación de normas tributarias, los cuales deben de ser respetados, en este sentido hacen posible su aplicación de manera adecuada, siendo los siguientes: su propia legislación, sus propios principios y su propia doctrina, como se describen a continuación.

### **1.4.1. Su propia legislación**

Su propia legislación, la Constitución Política de la República los Artículos solamente aplicables al derecho tributario, son: 219 y 243, cuenta con leyes ordinarias aplicables solamente a las relaciones jurídico tributarias, como el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, las leyes tributarias específicas (I.S.R., I.V.A., I.U.S.I, C.A.U.C.A, Timbre, Herencias Legados y Donaciones, Circulación de Vehículos y otras) con sus respectivos reglamentos, toda esta legislación no es aplicable a otro tipo de relaciones, solamente a las tributarias.

A la vez, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas es supletorio de las relaciones aduaneras y municipales tributarias, otras normas que han surgido, por las que se ido perdiendo el principio de codificación del derecho tributario como el Decreto número 20-2006 que contiene disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria.



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

En Guatemala los principios constitucionales que rigen el derecho tributario son únicamente aplicables al mismo, por lo que no se puede invocar en otra área del derecho, mismos que se presentan en el capítulo II.

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

Respecto a su propia doctrina 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 más amplia, y por lo tanto los estudios no puedan aplicarse a otras áreas del derecho en relación a la misma, por lo que sin lugar a dudas se puede asegurar que el derecho tributario tiene su propia doctrina.”<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Monterroso. Fundamentos Tributarios. **Op. Cit.** Pág.33.







## CAPÍTULO II

### 2. Naturaleza del derecho tributario

Para definir la naturaleza del derecho tributario se debe desglosar de donde proviene, siendo de aquella rama del derecho público, regulado por un conjunto de normas jurídicas las cuales establecen las formas y reglas a aplicar por el Estado para con los particulares.

“Derecho tributario y sus relaciones son de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas las ramas del derecho; los sujetos en cualquier rama del derecho son particulares, en cambio en el Derecho Fiscal uno de ellos siempre es sujeto de Derecho Público. Las obligaciones civiles, mercantiles, laborales, etc., nacen de la concurrencia libre de las voluntades; en cambio en el Derecho Fiscal las obligaciones nacen de la Ley, independientemente de que exista libre voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto.”<sup>19</sup>

En conclusión, se puede determinar que la naturaleza jurídica del derecho tributario se compone de dos elementos, el primero la obligación de dar cosa cierta a favor del Estado en carácter de acreedor, y el segundo, es el conjunto de obligaciones y deberes que satisfacen el crédito tributario, siendo que no solo consiste en obligaciones de cargo de los particulares, sino también del Estado para con los particulares, tema que

---

<sup>19</sup> Porras y López, Armando. **Derecho fiscal**. Pág. 34.

se explica más a fondo en el capítulo tercero.

## 2.1. Autonomía del derecho tributario

Para mayor comprensión del tema, se define qué es autonomía, siendo aquella potestad que tienen los Estados o entidades para gobernar conforme ciertas normas, “aquella rama en donde se determina el proceso de formación en donde se cumple ciertas acciones en las cuales se establecen razones sociales, políticas, económicas e históricas que influyen para la creación del sistema jurídico.”<sup>20</sup>

En relación a la autonomía del derecho tributario, es un tema muy discutido, ya que cuenta con todos los elementos para ser considerado autónomo, dentro de los elementos propios se puede mencionar su propia legislación, como lo es el Código Tributario, leyes tributarias específicas, sus propios principios constitucionales y su propia doctrina, descritas en el capítulo primero, sin embargo, existen diferentes posturas, en las que se cuestiona si existe autonomía o proviene de otras ramas del derecho, como lo son anti-autonomía, autonomía restringida y autonomía total, las cuales a continuación se desarrollan.

- a. **Posición anti-autonomía:** Esta posición niega la autonomía, se establece esta teoría del derecho tributario que se subordina a otras ramas del derecho como lo son la civil, administrativa y financiera.

“quienes postulan por una subordinación al Derecho Financiero donde se

---

<sup>20</sup> García Belsunce, Horacio A. **Autonomía del derecho tributario.** Pág.7.

encuentran PUGLIESE, GIULIANI FONROUGE, RAFAEL BIELSA, VANONI quienes sostienen que la parte más importante del Derecho Financiero es el Derecho Tributario” toda vez que el fenómeno impositivo es parte de la actividad financiera del Estado y que posee principios generales propios.

Esta afirmación no resulta ser acertada toda vez que el Derecho Financiero no profundiza en el estudio de la principal fuente de ingresos públicos: el “tributo” como si lo hace el Derecho Tributario al tratar las obligaciones tributarias en su integridad; ni puede atribuírseles el principio de legalidad como principio general aplicable a toda actividad financiera del Estado que, en cambio, es recogida plenamente en el ordenamiento jurídico tributario.”<sup>21</sup>

Por lo que se concluye, en esta posición no existe una autonomía como tal, ya que no tiene definiciones o características propias, porque se basa en otras ramas del derecho, tales como civil, administrativa y financiera.

- b. Posición autonomía restringida:** “el Derecho Tributario goza de autonomía didáctica como científica aludiendo al derecho tributario material o sustantivo que deviene en una rama de aquel.”<sup>22</sup>

Esta posición refiere que el derecho tributario posee conocimientos propios generales, por lo que alcanza un método propio para su estudio, establece

---

<sup>21</sup> Pacci Cárdenas, Alberto Carlos. **Introducción al derecho tributario.** Pág. 7.

<sup>22</sup> García Belsunce, Horacio A. **Op. Cit.** Pág. 7.

principios fundamentales los cuales ayudan a la comprensión de dicha rama, por eso se le llama científica, por la creación de definiciones y conocimientos propios que son independientes de las demás ramas del derecho.

- c. **Posición de autonomía total:** “esta posición, concibe que el Derecho Tributario goza de autonomía, pero no de modo absoluto como ocurre con el resto de disciplinas jurídicas. Esta autonomía puede justificarse desde un punto de vista estructural, dogmático, teleológico y didáctico.”<sup>23</sup>

Según las posiciones expuestas, la más acertada es autonomía total, en ella se establece una relación jurídico-tributaria del contribuyente con el Estado, se crean conceptos y métodos propios que se aplican para la efectividad de las normas tributarias, satisface las necesidades básicas de la sociedad, une elementos y características necesarios para la mejor aplicación del derecho tributario.

## 2.2. Fuentes del derecho tributario

Como introducción al tema, es necesario indicar que fuente es todo acontecimiento que da origen a una norma jurídica que forma parte del derecho tributario, siendo sus clases las reales o materiales, históricas y formales, que a continuación se describen:

- a) **Reales o materiales:** Son todos aquellos acontecimientos económicos, sociales, políticos y culturales que dan origen a una norma tributaria.

---

<sup>23</sup> Pacci Cárdenas, Alberto Carlos. **Op. Cit.** Pág. 7.



**b) Históricas:** Son todos aquellos acontecimientos o documentos que dan origen a una norma tributaria en la actualidad.

**c) Formales:** La única fuente de derecho es la ley, en ese sentido la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República, establece en el Artículo 2. "Fuentes del derecho. La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada."

Por consiguiente, las fuentes concretas al hacer referencia al ámbito jurídico, se entiende como fuente toda norma generadora o de creación, también puede entenderse como origen de otra norma, para Kelsen es la razón de validez de las normas, la norma superior es fuente de la inmediata inferior, "al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico público, la teoría de las fuentes del Derecho ciñe a los modos de la creación del Derecho escrito, por lo que en el Derecho Tributario no puede ser fuente del mismo la analogía y la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre, o analogía."<sup>24</sup>

En ese sentido, fuentes del derecho se define como "La expresión fuentes del Derecho adolece de gran ambigüedad, pues se emplea para designar litigio sobre el convenio que celebran. Constituye una sumisión expresa anticipada."<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 82.

<sup>25</sup> Ossorio, Manuel, **Op. Cit.** Pág. 427

En el estricto ámbito del derecho tributario, hay que tener en cuenta dos puntos fundamentales, “1. La teoría general de las fuentes del Derecho Tributario no puede construirse sobre bases distintas a las elaboradas en las otras ramas del Derecho. 2. Como consecuencia del principio de reserva de ley tributaria, ha de modificarse, sin embargo, en ciertos aspectos la doctrina elaborada en otras disciplinas jurídicas.”<sup>26</sup>

Lo expresado en el párrafo anterior, el derecho tributario considerado como un derecho plenamente autónomo, por un lado goza de la característica de ser un derecho auténtico, y por otro es una derivación del derecho administrativo.

El régimen de dichas fuentes siguen el orden jerárquico de la legislación y en derecho tributario por su especial estructura es: ley constitucional, los tratados internacionales, la ley, decretos leyes, los reglamentos, que a continuación se describen:

### **2.2.1. Ley constitucional**

Constitución Política como “Conjunto de preceptos jurídicos fundamentales creados por una Asamblea Nacional Constituyente, que regula tres aspectos: 1. Los derechos fundamentales de las personas (parte dogmática – del Art. 1 al 139). 2. La organización básica del Estado (parte orgánica – del Art. 140 al 262); y 3. Las garantías constitucionales (parte pragmática – del Art. 263 a 281).”<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 81

<sup>27</sup> Garnica Enríquez, Omar Francisco. **La fase pública del examen técnico profesional.** Pág. 1.

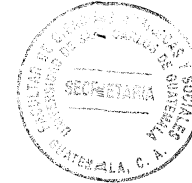


Por lo tanto, la primera fuente del ordenamiento tributario guatemalteco, es la Constitución Política de la República de Guatemala, como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan, por lo cual no pueden oponerse a ella, en el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo establecido en la Constitución, ésta sería declarada inconstitucional, aplicando el principio de supremacía o jerarquía constitucional, el cual establece que ninguna ley o tratado puede contradecir a la Constitución, bajo pena de nulidad, por lo tanto es considerada *nula ipso jure*, es decir nula de pleno derecho.

El principio de jerarquía constitucional se encuentra regulado en el Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que estipula “Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contravenir las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*.”

La Constitución Política de la República de Guatemala, instituye las principales garantías de los administrados, así como sus derechos fundamentales y naturalmente sus obligaciones, en cada uno de sus artículos, la población puede encontrar fundamentos desarrollados en las diferentes leyes ordinarias, dentro de los mismos se encuentran las bases de normas financieras y tributarias, asimismo garantiza y estatuye principios generales de la tributación, como lo son el de legalidad, equidad y justicia tributaria, no confiscación, irretroactividad, entre otros, son la base del sistema financiero, y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, ya que de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución.





### **2.2.2. Los tratados internacionales**

Los tratados internacionales, se encuentran una escala debajo de la Constitución, y son la primera fuente por orden de jerarquía, como leyes ordinarias y cuando los mismos no son en materia de derechos humanos, esta es una posición aceptada generalmente por la doctrina, aunque existe una corriente que sostiene que en la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía, sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional.

En el caso de Guatemala, en materia de derechos humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre el derecho interno, y la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en que con mayor frecuencia son violentados los derechos de las personas, como una garantía a toda la población y aplicable a la materia tributaria, el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula: “. . . En materia de Derechos Humanos, los tratados y convenciones ratificadas por Guatemala, tienen preeminencia sobre el Derecho Interno.”

### **2.2.3. La ley ordinaria**

En general la ley, es un conjunto de preceptos fundamentales de carácter obligatorio y una fuente inmediata del derecho, tiene un papel primordial en el derecho tributario, por lo imperativo del principio de legalidad, el cual establece que solamente el Congreso de la República puede decretar toda norma tributaria, así como las bases de la



recaudación, por lo que se puede afirmar, que la ley tributaria es todo acto emanado del organismo legislativo, de acuerdo al procedimiento correspondiente, que norma todo el sistema tributario de Guatemala, por lo tanto, la ley no debe contradecir lo establecido por la Constitución, como ya se hizo referencia.

“Algunos autores hacen distinción entre Ley Formal y Ley Material, la Ley Formal es aquella que ha recorrido la vía legislativa, y Ley Material es todo acto emanado del Estado, cuya disposición es de carácter general y abstracto, y el Organismo Legislativo es parte del Estado por lo que la Ley es fuente del Derecho Tributario, ya que es parte del mismo.”<sup>28</sup>

En el caso de Guatemala por la estructura del Estado, al derecho tributario solo se le puede aplicar como fuente la ley formal, no así la ley material, porque los acuerdos y resoluciones no son fuente del derecho tributario, de acuerdo a lo establecido al Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, ya citado.

La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior se encuentra regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario específicamente en el Artículo 2 que textualmente establece “Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.

---

<sup>28</sup> Monterroso, Gladys. Fundamentos Tributarios, **Op. Cit.** Pág. 88



2. Las leyes, los tratados y los convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

En el Artículo ya citado se puede observar tal como se encuentra redactado en el texto de ley, la jerarquía de las fuentes del derecho tributario está delimitada, en primer orden se encuentran disposiciones constitucionales, en las que se encuentran los principales principios y garantías del contribuyente, los tratados y convenios internacionales que no son en materia de derechos humanos, y por último los reglamentos.

#### **2.2.4. Decretos leyes**

Se pueden dictar decretos con fuerza de ley ordinaria, en casos extraordinarios de necesidad y de urgencia, que deben someterse al Organismo Legislativo el mismo día de su emisión o ser ratificados dentro de los sesenta días para no perder su eficacia.

También se pueden emitir Decretos leyes, por poner de ejemplo cuando existe una guerra, una crisis financiera o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto.

En 1983 Guatemala y Latinoamérica entera, tenían los precios de los productos de exportación muy bajos, había fuga de capitales y atrasos en el pago de la deuda externa, debido a la guerra interna que se vivía, por ese motivo el gobierno de facto de Efraín Ríos Montt, dispuso negociar un acuerdo con el FMI e implementar el Impuesto al valor agregado (IVA) como una forma de aumentar sus ingresos de la Nación.



### **2.2.5. Los reglamentos**

Los reglamentos son muy importantes en el derecho tributario, son emitidos por el Organismo Ejecutivo, y de imperiosa necesidad para la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva, y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma, la reglamentación de las leyes es una función administrativa, su función es la de desarrollar la ley y no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentran contempladas en la misma. En Guatemala un reglamento que se sobrepone a la ley es *nulo ipso jure*, es decir nulo de pleno derecho, aplicando el principio de jerarquía normativa, el cual establece que una ley no puede contradecir a otra de superior jerarquía bajo pena de nulidad.

El párrafo último del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala estipula que: “Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”, mismo que se desarrolla en la legislación ordinaria, específicamente en el Artículo 2 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

### **2.3. Principios fundamentales del derecho tributario**

En cuanto a principios, se definen como una serie de lineamientos o doctrinas que



sirven para crear, interpretar y aplicar normas jurídicas, y con eso evitar que a las personas se les violenten sus derechos.

Analizando los principios del derecho tributario contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental y garante de los derechos mínimos de los contribuyentes, los cuales son: legalidad, igualdad, reserva de ley, capacidad de pago, generalidad, irretroactividad, prohibición de doble tributación, equidad y justicia tributaria y no confiscación, mismos que a continuación se desarrollan:

### **2.3.1. Principio de legalidad**

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

Con relación al principio de legalidad "Aplicable únicamente al Derecho Tributario consagrado en el Artículo 239 de la Carga Magna, aunque existe el Principio de Legalidad como una generalidad del Derecho en Guatemala, el artículo antes mencionado lo dedica exclusivamente al ámbito tributario."<sup>29</sup>

En la Constitución Política de la República de Guatemala está regulado este principio,

---

<sup>29</sup> **Ibid.** Pág. 32.



que es aplicable únicamente al derecho tributario, el cual está consagrado en el Artículo 239 que establece “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias.”

De igual forma en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, se encuentra inspirado en el principio de legalidad, mismo que es invocado en sus primeros tres considerandos.

A manera de conclusión, del principio de legalidad en materia tributaria se derivan dos aspectos importantes, por un lado la forma que opera el *ius imperium* del Estado, para el caso de Guatemala, el carácter formal de la norma estriba en que el Congreso de la República, es el único organismo con facultades para decretar tributos, y por el otro, se enfatiza que son nulas de pleno derecho, las normas inferiores a la ley que contradigan lo establecido en ella, por lo que se debe normar en un reglamento, lo relativo al cobro administrativo del tributo, y establecer procedimientos, más no a modificar lo previamente instituido en la norma ordinaria, ya que de hacerlo se estaría ante un reglamento inconstitucional por la violación de este principio.



### **2.3.2. Principio de igualdad**

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

Según el análisis de este principio, se puede concluir que en el Artículo 4 de la Constitución, impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma, pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias.

### **2.3.3. Principio de reserva de ley**

El principio de legalidad tiene relación con el principio de reserva de ley, ya que enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes, el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una ley, y el segundo establece que para que esa ley sea válida, debe ser creada por el órgano competente, en el caso de Guatemala es el Congreso de la República el ente competente para la realización de esta función.



El principio de reserva de ley, se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 171 literal c) que regula: “Otras atribuciones del Congreso... c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”

#### **2.3.4. Principio de capacidad de pago**

Este principio es exclusivamente relacionado con la aplicación del tributo, individualiza la carga tributaria para cada contribuyente, de acuerdo a su situación financiera en la sociedad, hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función a la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido, Monterroso, en su obra fundamentos tributarios, cita a Adam Smith quien dice “conforme sus ingresos los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante al pago de tributos que se establecerán en función de su capacidad económica.”<sup>30</sup>

En Guatemala se le denomina a este principio capacidad contributiva o capacidad de pago, el cual es desarrollado y aplicado al derecho tributario únicamente, y el mismo se localiza en el primer párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República que estipula: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.”

En conclusión, este principio tributario garantizado por la Constitución, cobra efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad

---

<sup>30</sup> **Ibid.** Pág. 44.





contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual, para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos.

### **2.3.5. Principio de generalidad**

Este principio se encuentra contemplado en el Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual establece que: “Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos . . . d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;” Asimismo, en materia tributaria dicho principio se desarrolla en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario que en el Artículo 1 primer párrafo regula “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.”

Este principio es de aplicación para todo el derecho, se basa en que la ley es de observancia general, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con limitaciones como puede ser el principio de capacidad de pago, que se relaciona con otros principios ya descritos, porque si bien es cierto, todos tienen la obligación de contribuir, es decir de tributar, también lo es que cada



habitante debe contribuir dependiendo la capacidad de pago que posea.

Dicho en otras palabras, lo que el contribuyente aporta es una cuota que forma parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; por lo tanto, su pago constituye un deber para el contribuyente, a su vez, un derecho para el Estado de percibirlos.

### **2.3.6. Principio de irretroactividad**

Este principio se encuentra plasmado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”, norma que se desarrolla en el Artículo 66 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República que regula “Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

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

Este principio de la prohibición de doble tributación se encuentra contenido en el segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República que establece: “. . . Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación



interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador 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. . .”

Hay 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 de crearlos.

### **2.3.8. Principio de equidad y justicia tributaria**

La justicia es el valor máximo que persigue el derecho en su aplicación, y la justicia tributaria es el valor más importante del derecho tributario, ya que se persigue que se paguen y se cobren los tributos, con justicia para que cada uno de los ciudadanos deudores del mismo cumplan con sus obligaciones, sin que por ello vea debilitado su patrimonio y sin que disminuyan sus recursos.

Está estipulado en el primer párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula “El sistema tributario debe ser justo y equitativo...”

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

### 2.3.9. Principio de no confiscación

Se entiende como tributos confiscatorios aquellos fenómenos de excesiva presión fiscal, que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta.

La maestra Monterroso, cita a Pérez Ayala, quien afirma “un impuesto es confiscatorio cuando para pagarlo un sujeto a de liquidar y disponer de parte de su patrimonio, tomando de los medios monetarios así obtenidos, lo que precisa para hacer frente al abono del tributo.”<sup>31</sup>

Este principio se encuentra plasmado en los Artículos 41 que regula “. . . Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.” Y el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde se prohíbe la confiscación de tributaria, como aspecto sancionatorio del mismo derecho tributario.

---

<sup>31</sup> Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 75.



## CAPÍTULO III

### 3. La potestad tributaria

En este capítulo, es necesario establecer qué es Estado, a lo cual el Licenciado Gerardo Prado, cita a Vladimiro Naranjo Mesa, quien dice: “Estado, en sentido amplio, es un conglomerado social, político y jurídicamente constituido, asentado sobre un territorio determinado, sometido a una actividad que se ejerce a través de sus propios órganos, y cuya soberanía es reconocida por otros Estados.”<sup>32</sup>

Por lo que se puede concluir que el Estado, es una organización social con personalidad jurídica propia, y consiste en un grupo de personas asentadas en un territorio, que se encuentran organizadas mediante un ordenamiento jurídico, el cual se mantiene o es mantenido y aplicado por el poder público con el objeto de alcanzar el bien común.

Uno de los elementos primordiales del Estado es la soberanía, la que se define como el poder supremo del Estado, que le permite dictar normas obligatorias, que regulan la convivencia social, porque vínculos personales se encuentran dentro de la jurisdicción legislativa o reglamentaria, el Licenciado Prado, citando a Raúl Ferrero R., la define “como la competencia estatal al mando.”<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Prado, Gerardo. **Teoría del Estado**. Pág. 47.

<sup>33</sup> **Ibid.** Pág. 132.

La soberanía se encuentra regulada en el Artículo 141 de la Constitución Política de la República de Guatemala que textualmente establece: “Soberanía. La soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. . .” Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, se plasma en la Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño, de esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.

Se determina que el poder del Estado, específicamente poder tributario al referirse al derecho tributario, fue plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente, en este sentido, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el Congreso de la República, establece las contribuciones mediante una ley específica, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Cuando se habla de potestad tributaria, necesariamente se representa la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, que puede ser ejercida discrecionalmente por el poder público, y que se agota en su propio ejercicio.

De manera resumida, se puede precisar las siguientes características de la potestad tributaria: Es inherente al Estado, emana de la norma suprema, es ejercida por el poder legislativo, faculta para imponer contribuciones mediante ley, fundamenta la actuación de las autoridades.

### **3.1 La relación jurídico-tributaria**

A manera de introducción a este tema, es necesario establecer que la potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico-tributaria, Delgadillo, en su obra principios de derecho tributario expone “La relación jurídico-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones.”<sup>34</sup>

Con ese sencillo planteamiento se pretende identificar y diferenciar dos figuras fundamentales del derecho tributario, las cuales son: la relación jurídico-tributaria y la

---

<sup>34</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Op. Cit.** Pág. 88.





obligación tributaria, las cuales tienden a ser utilizadas indebidamente como sinónimos o equivalentes.

Al hacer el análisis de la relación jurídica-tributaria, la misma comprende derechos y obligaciones, en tanto que la obligación sólo es una parte de dicha relación, tal como se desarrolla a continuación

### **3.2. La obligación tributaria**

Para abordar este tema, hay que tener claro que es una obligación, y se puede definir como el vínculo jurídico en virtud de la cual, una persona llamada acreedor le solicita a otra persona llamada deudor, el cumplimiento de una prestación, la cual consiste en dar, hacer o de no hacer.

“Deber jurídico normativamente establecido de realizar u omitir determinado acto, y a cuyo incumplimiento por parte del obligado es imputada, como consecuencia una sanción coactiva, es decir, un castigo traducible en un acto de fuerza física organizada.”<sup>35</sup>

A efecto de precisar los conceptos de obligación y relación jurídico tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie, mientras no se dé un hecho o situación previstos por ella, es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado el supuesto previsto por la

---

<sup>35</sup> Ossorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 634.

norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

Por ejemplo, la norma prevé la naturaleza de contribuyente en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, y mientras una persona no adquiera o no posea un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas, por tanto, respecto de esa persona no puede existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivados de esa norma, es decir, no habrá relación jurídico tributaria.

Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y las obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece, con esto se concluye que la relación jurídico tributaria, es un vínculo entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Por lo analizado anteriormente, se puede identificar a la relación jurídico tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, en donde se deriva que aquélla es el todo y está solo una de sus partes.

En términos generales, se considera como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal, como ya fue expuesto, al realizar el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser: de dar, hacer, no hacer y tolerar.

Hugo Carrasco, citado por el doctor Delgadillo, expone que los elementos dar, hacer, no hacer y tolerar, forman parte de la obligación tributaria:

“DAR: Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

HACER: Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo, presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales, etcétera.

NO HACER: El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo, expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalen las leyes.

TOLERAR: Implica no interferir en el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad.”<sup>36</sup>

### 3.2.1. Características de la obligación tributaria

Una vez precisado el contenido de la obligación tributaria, se debe identificar sus características esenciales que permitirán ubicarla con exactitud en el marco del derecho tributario, ante todo, se debe mencionar que se trata de una obligación *ex lege* cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuya finalidad es, directa o indirecta, la recaudación de sus ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social, entre las cuales se puede mencionar las siguientes:

- a) **El hecho generador:** Como ya se indicó, la obligación tributaria como obligación *ex lege* nace por disposición de una ley, y para su nacimiento es necesario que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria.

Hay que tomar en cuenta que a veces se tiende a confundir hecho generador con hecho imponible, puesto que el hecho generador, es la realización del supuesto previsto por la norma, lo cual dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

---

<sup>36</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Op. Cit.** Pág. 89

El Doctor Delgadillo, en relación al hecho generador determina: “a) El momento en que nace la obligación tributaria principal. b) El sujeto pasivo principal. c) Los conceptos de incidencia, no incidencia y exención. d) El régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etcétera.”<sup>37</sup>

**b) Nacimiento de la obligación tributaria:** El momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en la materia de estudio, un punto de gran importancia debido a que permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como en qué momento se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La obligación tributaria surge al darse la situación del hecho generador, es decir, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

**c) Determinación de la obligación tributaria:** La figura de la determinación se refiere a la constatación de la realización del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida, hay dos reglas que deben tenerse presentes a efecto de determinar la obligación tributaria, Delgadillo, citando a Emilio Margáin, quien expone:

---

<sup>37</sup> **Ibid.** Pág. 93.

“a) La determinación del crédito fiscal no origina nacimiento de la obligación tributaria; ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hechos previstos por la ley... La obligación del contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto nuevo, que es la determinación.

b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en reglamento. Esto deriva del principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico tributario.<sup>38</sup>

**d) Tarifa y época de pago de la obligación tributaria:** Las tarifas pueden ser de cuatro tipos: primero, de derrama: cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre sujetos afectos al mismo, tomando en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas en la ley para el impacto del gravamen; segundo, fija, cuando la ley se expresa la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria; tercero, proporcionalidad, cuando se establece un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, y cuarto, progresivas, cuando aumentan al aumentar la base.

En cuanto a la época de pago de la obligación tributaria es el momento previsto por la ley para que se satisfaga la obligación, el pago debe efectuarse dentro del plazo o bien en el momento que la ley señala para el efecto.

---

<sup>38</sup> **Ibid.** Pág. 95.

e) **Exigibilidad de la obligación tributaria:** La exigibilidad de la obligación fiscal consiste en la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en atención a que no se satisfizo durante la época de pago, como consecuencia, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación no puede ser exigible por el sujeto activo.

### **3.3. Los sujetos de la relación jurídico-tributaria**

Al analizar la potestad tributaria, se estableció que ésta se manifiesta como el poder del Estado para establecer gravámenes en un ordenamiento determinado, en ese orden de ideas, ese orden se concluye precisamente con la culminación del proceso legislativo, razón por la cual a partir del momento en que la ley entra en vigencia, los sujetos de la relación jurídico tributaria, que nace con la realización del hecho imponible, quedan supeditados al mandato legal en los términos establecidos en el ordenamiento, y ambos sujetos u obligados al cumplimiento de sus disposiciones.

Como en toda relación de derecho, hay sujetos activos y pasivos, sin embargo, por la naturaleza especial del derecho tributario, ambos sujetos tienen características particulares que es necesario precisar, a continuación se desarrollan.

#### **3.3.1. Los sujetos activos**

En toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, en los términos fijados por la propia ley, sin embargo, en

materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el derecho privado, aquí, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo.

Por lo que se puede concluir, que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, sin embargo, por razones de la ley, la persona individual o colectiva, denominada sujeto pasivo, se convierte en acreedor o sujeto activo en los casos de generación de saldos a favor por pagos en exceso o pagos de lo indebido.

### **3.3.2. Los sujetos pasivos**

En el otro extremo de la relación jurídica se entra el sujeto pasivo, que conforme a la teoría del derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma, en materia tributaria se encuentra que la realización del hecho generador crea en favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales.

Para determinar qué atribuciones debe tener el sujeto pasivo, hay que hacer un análisis conforme al derecho civil, y en este tema, es necesario hacer referencia a la capacidad, siendo ésta un atributo de las personas que las hace sujetos de derecho, y se considera la facultad que tiene toda persona de ejercer derecho y contraer obligaciones, hay que mencionar que la capacidad se divide en goce y ejercicio.



El análisis de la capacidad adquiere relevancia en materia tributaria cuando se trata de capacidad de ejercicio y está contenida en el segundo párrafo del Artículo 8 del Código Civil, toda vez que la de goce es una aptitud de la persona por el solo hecho de existir.

En materia tributaria, para que nazcan obligaciones tributarias, la voluntad del obligado es irrelevante, puesto que trata de obligaciones *ex lege*, que surgen por disposición de la ley, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en la hipótesis normativa.

Cuando el legislador estructura el hecho imponible generalmente no distingue si el sujeto del impuesto tiene o no capacidad de ejercicio conforme al derecho civil, sino que sólo identifica el hecho o situación de derecho que tiene contenido económico, por lo que aquella persona que realiza el hecho generador, queda sujeta a la relación jurídico-tributaria, por ejemplo, si un menor tiene propiedades o ingresos diversos comprendidos por el hecho imponible, por ese solo hecho adquiere la calidad de contribuyente.

Se puede concluir que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para el cumplimiento de la prestación tributaria.





## CAPÍTULO IV

### 4. Diferencia entre derecho vigente y derecho positivo

Puedo afirmar que del constante estudio realizado en la presente investigación, he arribado a la conclusión, que dicho sea de paso, es conocido por todos los estudiosos del derecho; existen diferencias claramente enmarcadas en cuanto a definir el Derecho vigente así como el Derecho positivo, para el efecto de una mejor interpretación aquí unas definiciones del tema que nos ocupa.

- a. **Derecho vigente:** "Llamamos orden jurídico vigente al conjunto de normas imperativo-atributivas que en una cierta época y un país determinado la autoridad política declara obligatorias. El derecho vigente está integrado tanto por las reglas de origen consuetudinario que el poder público reconoce, como los preceptos que formula."<sup>39</sup>
- b. **Derecho positivo:** "Conjunto de normas jurídicas emanadas de autoridad competente y que esta reconoce y aplica. //Conjunto de leyes vigentes en un país."<sup>40</sup>

Fue de particular interés hacer alusión de las definiciones antes descritas, en virtud de que dentro nuestro ordenamiento jurídico, existe un sinfin de leyes que contienen

---

<sup>39</sup> García Máñez, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho.** Pág. 37.

<sup>40</sup> Goldstein, Mabel. **Diccionario jurídico consultor magno.** Pág. 213.

normas de carácter vigente pero que no son aplicables a nuestra sociedad, tal es el caso del Derecho Penal guatemalteco con la regulación de la pena de muerte y su no aplicabilidad, es lo que da como resultado un claro ejemplo de la vigencia de un derecho pero de su no aplicación que a su vez no lo hace positivo.

Es por ello que en la presente investigación hago el aporte o la proposición de que la consulta tributaria sea vinculante, por las razones que dentro del presente capítulo trataré más adelante.

#### **4.1 Interpretación e integración de leyes tributarias**

Interpretación significa de lo que quiere decir la ley, es cuando se busca o se esclarece o desentraña su sentido, también investigar lo que quiere decir la ley.

Cuando la norma jurídica que se pretende aplicar para resolver casos concretos se enmarca dentro de las siguientes situaciones: a) No es clara; b) No es precisa; c) Es obscura; d) No tiene el alcance que se le quiere dar, y e) Su expresión es diversa a la intención del autor, se está ante el fenómeno que el derecho tributario se conoce como interpretación e integración de leyes.

Desde tiempos muy remotos la interpretación de las leyes tributarias es un asunto que ha provocado muchas controversias, es decir que desde aquellos tiempos existían dificultades y aún en la actualidad no se ha llegado a un acuerdo sobre el sistema que se deba seguir, de esa cuenta, se encuentra que el senador romano Modestino creó

respecto de las leyes fiscales dos principios fundamentales, el primero *indubio contra fisco*, que quiere decir que no erraba quien interpretaba leyes fiscales en contra del fisco; y segundo en contra del anterior principio se planteó el principio *indubio pro fisco*, que significaba que las leyes se deben interpretar a favor del fisco.

En la actualidad, la doctrina moderna plantea una tercera posición que tiene como punto de partida, que las normas tributarias se interpretan con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, tomando en cuenta fundamentalmente la armonía que debe existir entre los intereses del fisco y el contribuyente. Las leyes fiscales como todas las leyes deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema con una deficiente formulación lingüística o técnica.

Ante este problema corresponde al intérprete de la ley, que puede ser, un magistrado, un juez, un funcionario, un trabajador administrativo, un consultor, un estudiante, etc. Atribuir a la norma su significación correcta, quien interpreta la ley debe con frecuencia cumplir el silencio de la misma o corregir su fórmula.

Partiendo del punto que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, su interpretación no puede ser más que dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, la interpretación supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir y ha dicho efectivamente en una particular regla de derecho, los principales métodos de interpretación en materia fiscal que se conocen se desarrollan a continuación

#### 4.1.1. Interpretación restrictiva

Es aquella que restringe o reduce el sentido literal de la ley, hay diversas tesis sobre este criterio de interpretación, las principales y más conocidas son:

- a) ***Indubio contra fiscum:*** Este método tiene hoy en día fuertes partidarios, se sustenta todavía en los tribunales de los Estados Unidos de Norteamérica. Los primeros sostenedores de esta regla fueron los romanos, al decir que no incurría en falta, quien en caso de duda resolviese en contra del fisco, es decir que no erraba quien interpretaba leyes fiscales, contra el fisco.

Los italianos argumentan al respecto, que si el legislador es el autor de la norma, el poder público debe sufrir las consecuencias de una norma obscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares en caso de oscuridad o de duda, debe entenderse por la no imposición.

- b) ***Indubio pro fiscum:*** El Estado moderno no establece contribuciones para enriquecerse o acumular tesoros, sino que solamente se exigen hasta donde lo requieran las necesidades públicas. Esta tesis ha sido criticada porque nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponde, luego lo que unos dejan de pagar por errores o lagunas de ley no tendrá porque afectar a los demás. Las leyes deben interpretarse a favor del fisco, este segundo principio se originó como una reacción en contra del primero.

- c) **Mixta:** Que sostiene que hay que buscar armonía entre el deber de los contribuyentes y los intereses del fisco.

#### **4.1.2. Interpretación estricta o literal**

Es aquella que evita la interpretación analógica, ya que asigna a la norma el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas, los seguidores de este método expresan que los sistemas de interpretación admitidos por el derecho en general, no son aplicables al derecho tributario y que dada la naturaleza especial de sus normas, éstas solo deben interpretarse en términos literales, de un modo rígido y estricto.

El derecho tributario es más taxativo que cualquier otro, y exige que sea aplicado con precisión y exactitud, esta interpretación tiene como ventaja que destaca los defectos, errores, obscuridades o lagunas de ley.

#### **4.1.3. Interpretación analógica de la ley tributaria**

Este método es peligroso, porque su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza, esta interpretación viola el principio de legalidad.

De lo anteriormente analizado se puede concluir lo siguiente:

- a) Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con la finalidad de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
- b) Por su naturaleza específica deben interpretarse en forma estricta o literal, las normas que señalan el sujeto, el objeto, la base, el momento del nacimiento y del pago del crédito fiscal, las exenciones, las obligaciones, las infracciones y sanciones.
- c) Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe estarse a su sentido técnico, sólo cuando una norma legal de una acepción distinta a la ciencia a la que corresponde el término se estará a su sentido jurídico.

En Guatemala, se interpretaban las leyes tributarias según la Ley del Organismo Judicial, porque no se contaba con un código propio, específicamente en sus Artículos 10 y 11, a partir del primero de octubre de 1991, se interpretan según el Artículo 4, del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, que estipula: "La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias se hará conforme 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."

Es importante agregar que la redacción utilizada en el Código Tributario en la norma transcrita anteriormente no es clara y origina una confusión, no sigue ningún sistema o



método de interpretación.

Para lo cual es importante tener claro qué es integración, porque hay varias instituciones que no se encuentran contenidas en ninguna norma jurídica, lo que lógicamente produce las llamadas lagunas de ley, es decir que no es más que ciertas situaciones que no están contenidos en la ley.

Cuando se integra una norma tributaria, hay que tener claro que integración consiste en colmar una laguna existente en la ley, mediante la búsqueda de otra aplicable al caso, o sea que lo que se pretende es llenar un vacío existente en la ley, o sea busca colmar una laguna existente en la ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso, se debe integrar supeditado a la Constitución Política de la República de Guatemala, al Código Tributario y a la Ley del Organismo Judicial.

Antes de la vigencia del Código Tributario se aplicaba el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, el cual establece: "Interpretación de la ley..."

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

derecho.”

Actualmente se aplica el Código Tributario que señala en su normativa, que es lo que debe hacerse en caso de que la ley deba integrarse o interpretarse, y está regulado en el Artículo 5 que establece: “Interpretación analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad, o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, ni modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”

El Artículo 5 del Código Tributario aleja la posibilidad de aplicar supletoriamente otras leyes ordinarias para resolver los problemas que se presentan, la analogía dentro del campo del derecho tributario no se aplica en dos situaciones, primero al derecho tributario material o sustantivo, referido al hecho imponible, y segundo al derecho penal tributario.

En Guatemala, de acuerdo a los fallos emitidos tanto por la Sala Contenciosa Tributaria como la Corte de Constitucionalidad se está aplicando en lugar de la analogía los principios fundamentales en donde descansa el derecho tributario, pues es importante agregar la importancia que revisten dichos principios.

#### **4.2. Consulta tributaria**

Para entrar en materia de la consulta, Ossorio la define así: “La pregunta que se hace a

uno o varios abogados o el examen de una cuestión de Derecho por parte de éstos, que emiten su opinión sobre el punto o puntos propuestos. / Dictamen que los abogados dan por escrito para concretar su opinión sobre un caso. / Conferencia que para ello celebran. / Dictamen o informe de algunos tribunales o consejos cuando se requiere su asesoramiento.<sup>41</sup>”

“De donde surge la práctica de las consultas de los particulares a las autoridades tributarias, mediante el ejercicio del Derecho ciudadano de petición, a fin de que a través de oficios se aclaren dudas en la interpretación – y aplicación- de la legislación.”<sup>42</sup>

En el ámbito del derecho tributario en Guatemala exige a los contribuyentes, la interpretación y aplicación de la ley en materia tributaria al caso concreto, actividad que comprende determinar si existe o no la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero en concepto de impuesto, el plazo que se tiene para su declaración, o, si existe la obligación o no de cumplir con determinadas obligaciones formales.

En Guatemala, la determinación del impuesto le corresponde al contribuyente, cuyo acto requiere como garantía de certeza y seguridad jurídica, y que el mismo sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria conozcan de manera cierta y correcta la aplicación de las normas tributarias, así como también, el derecho de conocer el criterio u opinión de la administración tributaria sobre la interpretación de la norma en el caso

---

<sup>41</sup> Ossorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág.213.

<sup>42</sup> Bravo Arteaga, Juan Rafael. **El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI.** Pág. 436.

concreto.

La consulta tributaria se traduce en un derecho del contribuyente a la información y asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y a la vez, una obligación de la Superintendencia de Administración Tributaria de dar respuesta en el plazo legal establecido.

Es claro que ante la complejidad de las normas tributarias, sus constantes reformas y derogaciones, el contribuyente puede quedar en un estado de incertidumbre y conflictividad sobre la aplicación de la ley que regula la materia al caso concreto, y para ello, se han creado los mecanismos legales para evitar una posible controversia ante la administración tributaria al momento que se disponga comprobar por la vía de fiscalización las declaraciones de impuestos, que se convierten en ajustes, multas y recargos por intereses resarcitorios.

De tal cuenta surge la consulta tributaria, como una institución propia del derecho tributario, para tener certeza de que está cumpliendo con su obligación tributaria correctamente, la posibilidad de formular consultas tributarias a la administración tributaria, para aclarar dudas que pueda plantear la normativa tributaria en su aplicación, constituye uno de esos principales derechos que reconoce a los ciudadanos en su relación con la administración tributaria

Entender el contenido debe estar al alcance de sus destinatarios, es decir, los contribuyentes, a quienes se les va fiscalizar la correcta aplicación de los tributos, y

para ello se deben garantizar los mecanismos a través de los cuales pueden obtener respuesta de la administración tributaria a las dudas que se les planteen, y dichas respuestas deben tener ciertos efectos, que contribuyen a garantizar la seguridad jurídica.

En la XVI jornadas latinoamericanas de derecho tributario que se realizaron en el año de 1993 en Lima, Perú, se recomendó, que se reconozca el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto, señalándose además que la administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta.

#### **4.3. La consulta tributaria en el sistema legal guatemalteco**

La institución jurídica de la consulta tributaria en el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, se encuentra regulado en el Artículo 102 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, el cual literalmente establece:

**“ARTÍCULO 102.** Consulta, requisitos y efectos. La Administración Tributaria atenderá las consultas que se formulen por quien tengan interés personal y directo sobre una situación tributaria correcta, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias.

El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión,

si lo desea.

La presentación de la consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de las respectivas obligaciones tributarias.

La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la administración tributaria, en el caso concreto específicamente consultado.

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contado a partir de la presentación de la consulta.”

Esta disposición emana del principio constitucional derecho de petición, el cual está consagrado en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece “Los habitante de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.”

Por lo tanto se define al derecho de petición como: “La potestad jurídica que tiene toda persona moral o física, de ocurrir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escrita de cualquier índole, la cual adopta, específicamente, el carácter de simple petición administrativa, acción o recurso, etc. El Estado y sus autoridades tienen como obligación la ejecución o cumplimiento positivo de un hacer, consistente en dictar

un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve.<sup>43</sup>

De lo escrito se deriva, que toda persona física o moral, a través de sus representantes, tienen el derecho y la facultad que le confiere la norma suprema, de dirigir sus peticiones a la autoridad administrativa, la que está obligada a tramitarla y resolverla conforme a la ley, al margen de respuestas y opiniones discrecionales. Se debe aclarar que, la respuesta que se deriva de la consulta, es de carácter institucional, en virtud de la cual, el órgano administrativo que la emita es responsable de los efectos que de la misma se produzcan.

En Guatemala, el contribuyente tiene una importante facultad de formular consultas a la administración tributaria, a fin de conocer el criterio de la misma respecto a la aplicación de ciertos puntos normativos que puedan suscitar dudas y, en general, respecto del régimen tributario aplicable a determinadas operaciones o situaciones.

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, es decir que es la manifestación de juicio puede recaer sobre cuestiones de hecho o de derecho, a través de la consulta tributaria, al contribuyente le interesa conocer cuál es el punto de vista de la Administración respecto a la aplicación de la normativa vigente a un supuesto concreto, pues, sobre todo tratándose de preceptos oscuros, dudosos o complejos, es probable que ese punto de vista

---

<sup>43</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio. **Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo**. Págs. 115 y 116.

administrativo sea decisivo en la futura decisión sobre la organización de sus negocios por parte del contribuyente solicitante de la información.

Las respuestas de la administración tributaria a las consultas tributarias formuladas por quien tenga interés sobre una situación tributaria concreta, pueden catalogarse como informaciones de los criterios administrativos institucionales existentes para la aplicación de la normativa tributaria, para cumplir con los propósitos, el ejercicio de la pertinente consulta deberá atenderse de tal modo que:

- a. Todos los contribuyentes interesados en una situación tributaria concreta, tengan el derecho y la posibilidad de plantear consultas a la administración.
- b. El órgano consultado disponga de los elementos de juicio suficientes para emitir su opinión.
- c. El alcance de la opinión emitida circunscriba sus efectos a los supuestos fácticos y datos normativos conocidos en el momento de dar su parecer solicitado.
- d. Suponiendo la buena fe de quien formula la consulta, si el particular sigue las orientaciones contenidas en la respuesta a su petición, ha de quedar exonerado de futuras responsabilidades.
- e. Se arbitre algún mecanismo de unificación de criterios, para que no pueda darse el caso de que una misma consulta se responda de modo diferente.



- f. La consulta será atendida y analizada por un órgano administrativo distinto del que eventualmente verificará las declaraciones tributarias presentadas, como una forma de obtener un balance o contrapeso administrativo.

El beneficio que obtendrá el contribuyente de realizar la consulta tributaria previamente la realización del hecho imponible, o del estado en que se encuentre en una situación tributaria concreta, es que al adecuar ese hecho imponible al criterio de la interpretación y aplicación de la norma tributaria que dicte la administración tributaria, lo liberara de toda responsabilidad, dicha respuesta tendrá carácter vinculante con la propia administración, en atención al principio constitucional de seguridad jurídica.

#### **4.4. Carácter vinculante de la consulta tributaria vigente no positivo**

El Artículo 102 del Código Tributario, regula lo relativo a la institución tributaria denominada consulta tributaria, y sobre los requisitos que debe de reunir, se limita a indicar que el consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que pueda responder la consulta y consignar su opinión, sobre este aspecto se deduce:

1. La consulta debe ser escrita.
2. La consulta debe plantearse antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el

cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

3. Debe contener los antecedentes y las circunstancias del caso.
4. Debe plantear las dudas que suscite la normativa tributaria aplicable.
5. Debe incluir cuantos datos y elementos sean necesarios para la formación de juicio por parte de la Administración Tributaria.

La contestación de la consulta formulada no tiene carácter normativo, sino meramente informativo. El consultante es libre de adoptar y cumplir con el criterio brindado por la Administración tributaria, lo cual significa que el criterio de contestación no puede ser fuente de infracción tributaria para quien lo siga, en tal sentido, el consultante deberá asumir los riesgos que tal conducta conlleva, sobre todo en cuanto a la aplicación eventual de sanciones, toda vez que la administración podrá sostener su criterio adoptado en la contestación.

Sobre el tema de la consulta vinculante, si se quiere que la administración tributaria quede vinculada por su contestación, la consulta deberá presentarse con carácter previo a la finalización del plazo establecido por la norma para el ejercicio de derechos, o cumplimiento de obligaciones que puedan afectadas por la contestación, por lo que existe un requisito temporal, el de carácter previo de la consulta.

Desconocer expresamente el efecto vinculante de la respuesta emitida por la

administración respecto de la futura situación de ésta, significa quitar toda eficacia al instituto de la consulta, de nada sirve al interesado conocer la opinión de la administración tributaria sobre la aplicación del derecho a un caso concreto, si dicha opinión no vincula el accionar de la referida administración, lo cual la seguridad jurídica se ve vulnerada.

El penúltimo párrafo del Artículo 102 del Código Tributario, describe que la respuesta a una consulta tributaria, "... solo surte efecto vinculante para la administración tributaria, en el caso concreto específicamente consultado." Por lo que se deduce que la consulta vinculante, como su propio nombre lo indica, vinculará a quien la contesta, es decir a la Administración Tributaria.

Los efectos vinculantes de la contestación se derivan del principio de seguridad jurídica, y en ese sentido, sus efectos deberían ser generales, sin discriminación alguna, en ese orden de ideas, la posición mantenida por la administración en la contestación deberá aplicarse a cualquier obligado tributario, siempre que se encuentre en la misma situación que quien hizo la consulta, se deberían extender los efectos a terceros, distinto del autor de la consulta, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicha contestación a la consulta.

Por lo anterior, el ponente llega a la conclusión que el Artículo 102 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, es derecho vigente no positivo, porque no puede entenderse en términos absolutos, ya que violenta el principio de igualdad tributaria, ya que sus efectos no deben ser solo para el consultante, sino

también frente al resto de los obligados tributarios que se encuentren en igualdad de condiciones.

#### **4.5. Aporte**

Propuesta de reforma del párrafo cuarto del Artículo 102 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Con base en lo anterior se determina que es necesario reformar el párrafo cuarto del Artículo 102 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, debido que el mismo carece de aplicabilidad genérica, por lo que se propone la siguiente reforma:

##### **4.5.1. Artículo 102 (actualmente)**

**ARTÍCULO 102.** Consulta, requisitos y efectos. La Administración Tributaria atenderá las consultas que se formulen por quien tengan interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias.

El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea.

La presentación de la consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de las respectivas obligaciones tributarias.

La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado.

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contado a partir de la presentación de la consulta.”

#### **4.5.2. Artículo 102 (propuesta de reforma)**

**ARTÍCULO 102.** Consulta, requisitos y efectos. La Administración Tributaria atenderá las consultas que se formulen por quien tengan interés personal y directo sobre una situación tributaria correcta, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias.

El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea.

La presentación de la consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de las respectivas obligaciones tributarias.



La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, el consultante y los obligados tributarios que se encuentren en igualdad de condiciones.

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contado a partir de la presentación de la consulta.”

## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El problema principal detectado, es que en el sistema legal guatemalteco al momento de que el sujeto pasivo o contribuyente hace una consulta tributaria sobre cómo cumplir correctamente su obligación, la administración tributaria únicamente responde en el caso concreto dejando sin vincular a los demás sujetos pasivos obligados a esa misma norma.

Por lo anteriormente expuesto, como fundamento legal se tiene el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En respuesta de cómo resolver el problema planteado, fue imprescindible hacer un análisis por los procesos administrativos en relación a la consulta tributaria regulada en el Artículo 102 del Código Tributario que es formulada por el sujeto pasivo a la Administración Tributaria; llegando a la conclusión de que la consulta es una institución de suma importancia, y su correcta aplicación puede tener beneficios para ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria, tanto en el cumplimiento de obligaciones como en la obtención de tributos, por lo tanto es un derecho vigente no positivo.







## BIBLIOGRAFÍA

- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. **El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI**. Tomo I., Argentina: Ed. Marcial Pons., 2008.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. **Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo.**, México: Ed. Porrúa. S.A., 1992.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. 5ªed., México: Ed. Limusa, S.A. de C.V., 2012.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Autonomía del derecho tributario**. Argentina: Ed. Editorial Depalma, 1996.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. 9ªed., México: Ed. Porrúa S.A., 1960.
- GARNICA ENRÍQUEZ, Omar Francisco. **La fase pública del examen técnico profesional**. 2ªed., Guatemala: Ed. Editorial Estudiantil Fenix, 2014.
- GOLDSTEIN, Mabel. **Diccionario jurídico consultor magno**. Uruguay: Ed. Pressur Corporation S.A., 2013.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. **Historia de la tributación en Guatemala**. Guatemala. 2007.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. 3ªed., Guatemala: Ed. Comunicaciones Graficas G&A, 2009.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. 2ªed., Guatemala: Ed. Arte + Arte, 2006.
- PACCI CÁRDENAS, Alberto Carlos. **Introducción al derecho tributario**. Lima, Perú: Ed. Facultad de ciencias empresariales de la UPT.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho fiscal**. México: Ed. Porrúa. S.A., 1972.
- PRADO, Gerardo. **Teoría del estado**. 3ªed., Guatemala: Ed. Editorial Estudiantil Fenix, 2003.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de Derecho Financiero I**. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. 1985
- VELÁSQUEZ RODRÍGUEZ, Carlos Augusto. **20 lecciones de filosofía**. 5ªed., Guatemala: Ed. Eco. 2006.



VILLEGAS LARA, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco**. Tomo I, 7ªed., Guatemala: Ed. Universitaria. 2009.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de derecho financiero y tributario**. 6ªed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones de Palma. 1997.

**Legislación:**

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

**Código Tributario**. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, 1991.

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