

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

**IMPORTANCIA DE LA LEY DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES PARA EL
JUSTO PAGO DEL VALOR FISCAL REAL SOBRE EL DERECHO DE PROPIEDAD
EN GUATEMALA**

ARMANDO RENÉ CALDERÓN GARCIA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2018

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

**IMPORTANCIA DE LA LEY DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES PARA EL
JUSTO PAGO DEL VALOR FISCAL REAL SOBRE EL DERECHO DE PROPIEDAD
EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ARMANDO RENÉ CALDERÓN GARCIA

Previo a conferírsele el grado académico de

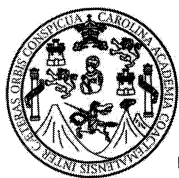
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, octubre de 2018

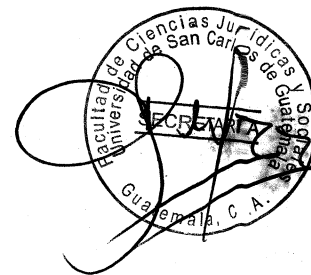
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br.	Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

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



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



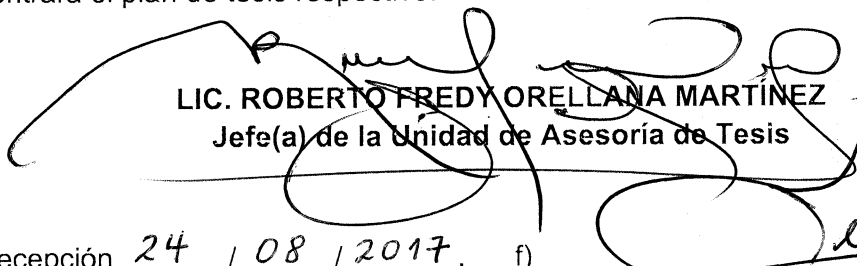
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
22 de agosto de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, FRANCISCO PEREN QUECHENOJ
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ARMANDO RENÉ CALDERÓN GARCIA, con carné 8330425,
intitulado IMPORTANCIA DE LA ACTUALIZACIÓN DEL REGISTRO FISCAL DE BIENES INMUEBLES PARA EL
JUSTO PAGO DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES EN GUATEMALA.

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

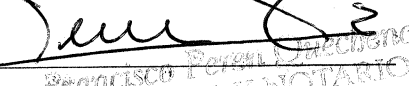
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 24 / 08 / 2017. f)


Asesor(a)
(Firma y Sello)

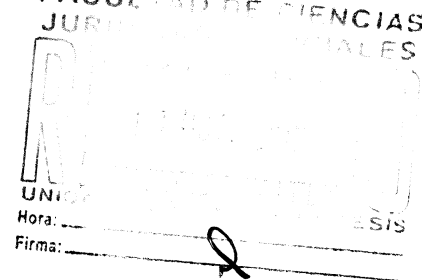


LIC. FRANCISCO PEREN QUECHENOJ
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala 11 de octubre del año 2017

Licenciado
Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

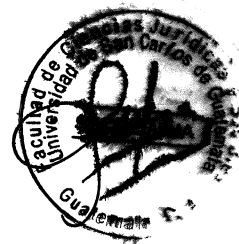


Licenciado Orellana Martínez:

Respetuosamente me dirijo a su persona con el objeto de manifestarle que asesoré el trabajo de tesis del alumno Armando René Calderón García según nombramiento de fecha veintidós de agosto del año dos mil diecisiete, intitulado: **"IMPORTANCIA DE LA ACTUALIZACIÓN DEL REGISTRO FISCAL DE BIENES INMUEBLES PARA EL JUSTO PAGO DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES EN GUATEMALA"**, para el efecto procedí a la realización de los cambios y modificaciones necesarias y declaro que con el sustentante no me une parentesco alguno dentro de los grados de ley, por lo que emito el siguiente dictamen tomando en consideración lo siguiente:

- a) Se llevó a cabo un trabajo que denota un valioso aporte tanto técnico como científico y abarca un extenso contenido doctrinario y legal, habiendo sido el objeto de estudio el pago del impuesto único sobre inmuebles.
- b) La metodología empleada durante el desarrollo del trabajo llevado a cabo tiene relación con los capítulos de la tesis y con su respectiva presentación, hipótesis y comprobación de la hipótesis. Para redactar la introducción y conclusión discursiva, se utilizaron los métodos inductivo y analítico, así como la aplicación de los métodos deductivo y sintético.
- c) En cuanto a los objetivos de la misma se puede indicar que es fundamental garantizar un justo pago del valor fiscal real de los inmuebles, así como de que el mismo sea acorde a la realidad actual.
- d) La hipótesis que se formuló originalmente quedó comprobada, debido a que el trabajo desarrollado por el sustentante muestra claramente la importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago del valor fiscal real sobre el derecho de propiedad.
- e) Los capítulos de la tesis permitieron la comprensión de los criterios técnicos y jurídicos que fundamentan las aseveraciones realizadas. El aporte científico del tema es fundamental y se basó en un contenido actual. En cuanto a la conclusión discursiva, se relaciona con el contenido del trabajo de investigación y señala el adecuado nivel de síntesis legal relacionado con el objeto del tema. Además, la bibliografía que se utilizó para la elaboración de la tesis ha sido la acorde y adecuada. Se modificó el título de la tesis quedando de la siguiente forma: **"IMPORTANCIA DE LA LEY DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES PARA EL JUSTO PAGO DEL VALOR FISCAL REAL SOBRE EL DERECHO DE PROPIEDAD EN GUATEMALA"**.

LIC. FRANCISCO PEREN QUECHENOJ
ABOGADO Y NOTARIO



Doy a conocer que el trabajo de tesis del sustentante cumple de manera eficaz con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que **DICTAMINO FAVORABLEMENTE** para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.

Francisco Peren Quechenoj
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Francisco Peren Quechenoj
Asesor de Tesis
Colegiado 6516



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

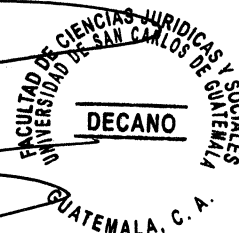


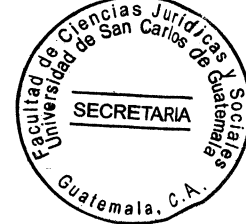
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 17 de septiembre de 2018.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ARMANDO RENÉ CALDERÓN GARCIA, titulado IMPORTANCIA DE LA LEY DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES PARA EL JUSTO PAGO DEL VALOR FISCAL REAL SOBRE EL DERECHO DE PROPIEDAD EN GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/cpchp.

[Handwritten signatures and stamps]





DEDICATORIA

A DIOS:

Ser supremo, fuente de bendiciones en mi vida.

AL SEÑOR DE ESQUIPULAS:

Reverencia y agradecimiento eterno.

A LA SANTÍSIMA VIRGEN MARÍA:

Por derramar sobre mí la dulce llama del amor divino.

A MIS PADRES:

Francisca de Jesús García López de Calderón y Bartolo Calderón Reyes, por sus ruegos y oraciones a lo largo de mi vida.

A MI ESPOSA:

Carmen Alicia López Estrada de Calderón, por su apoyo, amor y comprensión.

A MIS HIJOS:

María Reneé Calderón López y Armando René Calderón López, por sus oraciones y ánimo que siempre me han dado.

A MIS NIETOS:

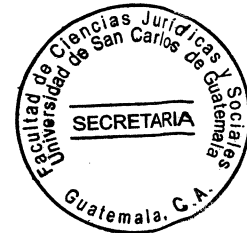
Nayeli Barillas Calderón, Diego Armando Calderón Castillo y Giancarlo Tres Calderón, principal motivación en mi vida.

A MIS HERMANOS:

Por el apoyo y motivación que me brindaron.

A:

Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



PRESENTACIÓN

El tema se denomina importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago del valor fiscal real sobre el derecho de propiedad en Guatemala. La tesis es de naturaleza jurídica pública, habiéndose realizado una investigación cualitativa dentro de la República guatemalteca durante los años 2014-2016.

El objetivo de la tesis dio a conocer que el impuesto único sobre inmuebles es un impuesto que se le cobra a los guatemaltecos sobre el valor de bienes inmuebles como terrenos, construcciones y estructuras entre otros. Es recaudado por el Estado guatemalteco sobre el valor fiscal que tienen los bienes, terrenos, construcciones, edificios y estructuras. Los sujetos en estudio fueron los propietarios de bienes inmuebles afectos al pago del impuesto. El aporte académico dio a conocer la importancia del justo pago del impuesto en Guatemala.



HIPÓTESIS

No existe un adecuado control del pago del impuesto único sobre inmuebles en la sociedad guatemalteca sobre el valor fiscal real de bienes inmuebles, ni se cuenta con información actualizada sobre los bienes registrados en el Registro General de la Propiedad de Inmueble, para que se garanticen los montos reales a pagar sobre los cuales fueron valuados los bienes inmuebles.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis formulada se comprobó dando a conocer la importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago de valores fiscales reales sobre el derecho de propiedad en Guatemala.

La metodología utilizada fue la adecuada, habiéndose empleado los métodos de investigación analítico, sintético, inductivo y deductivo, así como las técnicas de investigación bibliográfica y documental, con las que fue posible la obtención de información legal y doctrinaria con relación al tema que se investigó.

ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Terminología.....	1
1.2. Autonomía.....	3
1.3. Ubicación jurídica.....	7
1.4. Conceptualización.....	8
1.5. Contenido.....	10
1.6. División.....	11
1.7. Relación con otras disciplinas jurídicas.....	12

CAPÍTULO II

2. La tributación.....	19
2.1. Origen de los tributos.....	20
2.2. Importancia.....	22
2.3. Objetivo.....	25
2.4. Teoría jurídica de la tributación.....	25
2.5. Potestad tributaria.....	26
2.6. Características.....	29
2.7. Competencia tributaria.....	30
2.8. Limitaciones de la potestad tributaria.....	30
2.9. Finalización de la potestad tributaria.....	33

CAPÍTULO III

3. La relación jurídico tributaria.....	35
3.1. Conceptualización.....	35
3.2. Doctrinas.....	38



3.3.	Características.....	40
3.4.	Elementos de la relación jurídico-tributaria.....	42
3.5.	Determinación tributaria.....	47
3.6.	Distintas formas de determinación tributaria.....	48

CAPÍTULO IV

4.	La importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago del valor fiscal real sobre el derecho de propiedad.....	53
4.1.	Los impuestos.....	53
4.2.	Principios de los impuestos.....	53
4.3.	Características de los impuestos.....	55
4.4.	La propiedad.....	55
4.5.	Importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago del valor fiscal real sobre el derecho de propiedad en Guatemala.....	56
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....		67
BIBLIOGRAFÍA.....		69

INTRODUCCIÓN

Se seleccionó el tema de tesis para dar a conocer la importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago de valores fiscales reales sobre el derecho de propiedad en Guatemala. El impuesto único sobre inmuebles es el impuesto que paga cualquier persona que es dueña de un inmueble, de forma anual, a pesar de que tenga la capacidad económica de pagar trimestralmente.

Para los efectos de la determinación del impuesto, no integran la base imponible el valor de los bienes siguientes: la maquinaria o equipo y, en las propiedades rústicas o rurales, las viviendas, escuelas, o puestos de salud, dispensarios u otros centros de beneficio social para los trabajadores de dichas propiedades. Para los efectos relacionados con este impuesto, se toman en consideración como cultivos permanentes aquellos que tengan término de producción superior a tres años.

El Registro General de la Propiedad es una institución pública que tiene por objeto la inscripción, anotación y cancelación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles identificables, con excepción de las garantías mobiliarias que se constituyan.

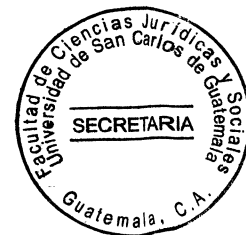
La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas por las leyes. El derecho de dominio o propiedad es el poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, por la que se atribuye a su titular la capacidad de disponer del mismo, sin más limitaciones que las que imponga la ley. Es el derecho real que implica el ejercicio de las facultades jurídicas que aplican el ordenamiento jurídico que se concede sobre un bien.

Los objetivos se alcanzaron y la hipótesis se comprobó al dar a conocer los fundamentos jurídicos que informan la importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago del valor fiscal real sobre el derecho de propiedad en Guatemala. Los métodos empleados fueron: analítico, sintético, inductivo y deductivo, así como la técnica



bibliográfica, la cual fue de gran ayuda para ordenar la información recolectada para el desarrollo de la tesis que se presenta.

El desarrollo de los capítulos fue el siguiente: en el primer capítulo, se indica el derecho tributario, terminología, autonomía, ubicación jurídica, conceptualización, contenido, división y relación jurídica con otras disciplinas jurídicas; en el segundo capítulo, se señala la tributación, origen de los tributos, importancia, objetivo, teoría jurídica de la tributación, potestad tributaria, características, competencia tributaria, limitaciones y finalización de la potestad tributaria; en el tercer capítulo, se analiza claramente la relación jurídico-tributaria, conceptualización, doctrinas, características, elementos, determinación tributaria y distintas formas de determinación tributaria; y el cuarto capítulo, estudia la importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago del valor fiscal real sobre el derecho de propiedad.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Al derecho tributario también se le llama fiscal y consiste en la parte del derecho financiero que tiene por finalidad el estudio del ordenamiento legal, encargándose de la regulación del establecimiento y aplicación de los tributos. Además, se encarga del análisis de las respectivas normas legales, de las cuales el Estado lleva a cabo el ejercicio de su poder tributario, con la finalidad de poder obtener de los particulares los ingresos necesarios que sean de utilidad para sufragar el gasto público en las diversas áreas para la consecución del bienestar común.

Dentro del ordenamiento legal de los ingresos de orden público, es de importancia acotar un sector a los ingresos tributarios, debido a su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación.

1.1. Terminología

Terminología es proveniente de la voz latina término, que quiere decir voz, expresión, vocablo y *logia* que significa estudio o tratado. O sea, consiste en el estudio de la voz o del vocabulario y técnicamente se puede establecer que es el arte de expresar por medio de palabras de origen técnico las expresiones relacionadas con una ciencia.

Los diversos nombres que ha recibido esta disciplina jurídica son los que a continuación se indican:

- a) Derecho fiscal: es un término empleado con bastante frecuencia y es proveniente de la palabra *fiscus*, que quiere decir Cesta de Mimbre, y ello debido a que la costumbre que tenían los romanos de guardar el dinero en cestas, posteriormente se le llamó *fiscus* al tesoro del príncipe y erario al tesoro de la Nación. De ahí, que el término fiscal quiere decir tesoro o erario, y abarca el conjunto de bienes de orden patrimonial con los cuales cuenta el Estado.
- b) Derecho impositivo: es la terminología que deriva de la imposición que quiere decir sujetar a la fuerza o bien obligatoria. Ello, debido a los orígenes del derecho tributario en las épocas de antigüedad, donde los vasallos y siervos tenían que tributar primero con parte de sus cosechas y posteriormente con sus ingresos en beneficio del rey.
- c) Derecho tributario: es el mayormente aceptado y el mismo es bastante genérico y exacto, debido a que la tributación además de indicar la recaudación, significa la gestión de administración respectiva. Pero, los dos términos indicados con anterioridad tienen que ser aceptados como valederos.

Además, el derecho tributario tiene su propia terminología, en la cual cabe indicar al sujeto activo, sujeto pasivo, agente retenedor, agente de percepción, hecho



generador, elemento cuantitativo, base cierta, base punible, exención, exoneración, relación jurídica tributaria, débito fiscal y crédito fiscal.

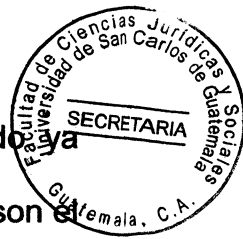
1.2. Autonomía

El derecho como conjunto de normas encargadas de la regulación de la actividad del ser humano en la vida tanto individual como social es unitario, pero no obstante, su unidad teleológica, de conformidad con las formas de vida del ser humano, se propone una regulación jurídica que se divide diferenciándose y especificándose de manera bien precisa.

O sea, que el derecho se encuentra conceptuado como un todo, pero su dinámica y evolución se han ido desintegrando en ramas debidamente especializadas, algunas de las cuales se han logrado independizar por completo del derecho base o bien común, como también se le llama y otras ahora están logrando esa finalidad.

“Ha sido bien largo el camino que se ha recorrido para llegar a la aceptación de que el derecho administrativo surgió del derecho financiero y de que éste último nació del derecho tributario, pero aún de esa forma, se tiene que reconocer que existen entre esas ramas nexos bien difíciles de diferenciar y determinar de manera concluyente, para indicar a cuál de dichas ramas es perteneciente”.¹

¹ De la Garza, Sergio Fernando. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 40.

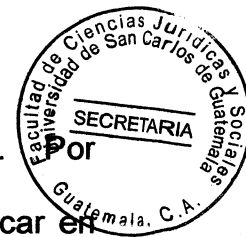


La materia tributaria es bastante antigua, previamente al surgimiento del Estado ya existían determinados aspectos que son integrantes del derecho tributario, como lo son el económico y el jurídico, siendo este último, el mayormente descuidado y al que menor importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia de la humanidad, a tal grado que son bastante recientes las concepciones doctrinarias de utilidad y fundamento para poder propugnar su autonomía definitiva.

Para algunos autores una rama jurídica es autónoma cuando la misma abarca un conjunto de principios e instituciones propias. Además, para que una ciencia jurídica pueda señalarse como autónoma, se necesita y es suficiente con que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, así como que cuente con doctrina homogénea dominando para el efecto el concepto general común y distante del concepto general de información de otra disciplina, así como también es indispensable un método propio, es decir, que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación.

Es necesario señalar que para poder tomar en consideración una rama del derecho como autónoma, la misma tiene que gozar de los tres aspectos de la autonomía como lo son: autonomía didáctica o docente, autonomía científica y autonomía legislativa.

El origen de la fragmentación en ramas se debe al surgimiento de regulaciones jurídicas cada vez mayormente numerosas y especializadas, lo cual es el fruto del arbitrio legislativo existente. Esa proliferación se encuentra conectada con el crecimiento y con



la importancia cada vez mayor de la complejidad de las relaciones interhumanas.

ende, la aceleración de la historia hace que esas relaciones se puedan diversificar en nuevas modalidades, siendo ello, lo que trae el surgimiento de las normas jurídicas que las reglamentan.

En determinadas ocasiones se consolidan en códigos, cuya aplicación acostumbra necesitar de organismos jurisdiccionales debidamente especializados, así como la especialización de investigadores, profesionales del derecho y docentes.

- a) Autonomía didáctica: también se le llama docente y es la que reconoce como único fin la existencia de una serie de necesidades prácticas y de enseñanza teórica.

Ello, quiere decir que la autonomía se logra obtener desde que la disciplina, además, de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales, puede claramente llevarse a cabo con la práctica y a la vez demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley indica.

- b) Autonomía científica: la ciencia consiste en el conjunto de conocimientos tanto generales como especiales sometidos a un proceso lógico y a un conjunto de conocimientos auténticos y ciertos. A ese proceso y dicha certidumbre es lo que en la actualidad se le llama método científico, o sea, que para cada causa tiene que existir un determinado efecto.

“La ciencia del derecho ha atravesado un largo camino comenzando desde el origen mismo de la ciencia, después como parte del derecho administrativo, pasando por el derecho financiero, hasta llegar al tributario”.²

Una disciplina jurídica alcanza su autonomía científica en el momento que tiene un método propio, o sea, un campo bien extenso de estudio y personas que se dedican al mismo.

- c) Autonomía legislativa: para la misma la ciencia tiene que contar con sus propias aseveraciones tanto sustantivas como procesales. En el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se regula el principio de legalidad, que señala que para la emisión de impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, es necesaria la existencia de una legislación emitida por el Congreso de la República.

Debido a la emisión del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, se ha obtenido la correspondiente autonomía legislativa, por la cual se ha luchado desde hace varias décadas, debido a que ha permitido contar con instrumento específico para la regulación de las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por la aplicación de las normas supletorias señala confusión, duda e incertidumbre, lo cual era lo que fomentaba aún más la evasión y desconfianza en el sistema tributario.

² Figueroa Flores, María Aimée. **Fiscalidad y derecho tributario**. Pág. 34.



Por ello, es necesaria la emisión de una legislación encargada de fijar el hecho generador de la relación tributaria, sus exenciones, base imponible, tipos de imposición, deducciones, descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias.

O sea, puede claramente establecerse que el derecho tributario goza efectivamente de autonomía didáctica y legislativa. En tanto, que la autonomía científica al día de hoy es bastante discutible, debido a que las corrientes de la doctrina están divididas, debido a que la ubican aún como parte del derecho administrativo o del derecho financiero, y no como una ciencia autónoma.

1.3. Ubicación jurídica

Las normas del Código Tributario son de derecho público y se rigen por las relaciones legales que se originen de los respectivos tributos que están establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tanto tributarias como aduaneras y municipales a las que se les aplicarán de manera supletoria.

De ello, se puede indicar que las normas de derecho tributario pertenecen al derecho público, debido a que son pertenecientes a un derecho total de la colectividad; son de interés social, al ser prevalecientes los intereses generales sobre los particulares; así como son de fuerza obligatoria, ya que compete su cumplimiento por parte del contribuyente o responsable.

1.4. Conceptualización

“El derecho tributario surgió de un proceso histórico y constitucional del poder de imperio estatal, motivo por el cual es fundamental su determinación. Todavía existen una serie de dificultades para su deslinde completo del derecho administrativo, derecho financiero y derecho tributario, siendo esos problemas los que se encuentran al entrar en un análisis detallado de su estudio”.³

A esta disciplina jurídica la componen las normas y principios relacionados con la imposición y recaudación de los tributos respectivos que se encargan del estudio de las consiguientes relaciones entre los diversos entes públicos y los ciudadanos.

Se le puede incluir como una rama del derecho financiero y se le identifica claramente con el derecho fiscal. El derecho tributario o derecho fiscal como también se le denomina es la rama del derecho financiero que se propone el análisis del aspecto legal de las tributaciones, en sus distintas manifestaciones como lo son la actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se lleven a cabo entre estos últimos.

“El derecho tributario es referente a un proceso histórico constitucional mediante el cual la imposición de pagar impuestos se transforma en la contribución que todo ciudadano tiene que hacer en beneficio del Estado para poder cubrir sus gastos públicos”.⁴

³ Giannini Achille, Manuel Donato. **Instituciones de derecho tributario**. Pág. 21.

⁴ **Ibid.** Pág. 29.

La disciplina jurídica en mención es el conjunto de normas legales que procuran los medios de financiamiento necesarios para que el Estado pueda efectivamente atender a los gastos públicos que se requieran.

Además, cabe indicar que el derecho tributario es el conjunto de materias exclusivamente relacionadas con la actuación del Estado en uso del poder de imposición, ello es, la de crear tributos, ingresos públicos y coactivamente exigibles de los particulares.

Derecho tributario es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia de esta disciplina tiene por finalidad el conocimiento de esas normas jurídicas y principios.

El derecho tributario es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad estatal y el resto de entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para legarlos al Estado.

“Por derecho tributario, se comprende el conjunto de las normas jurídicas que hacen referencia al establecimiento de los tributos, ello es, a los impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que en un momento



determinado puedan llegar a presentarse y a las respectivas sanciones derivadas por su violación”.⁵

1.5. Contenido

Para el establecimiento del contenido que tiene el derecho tributario, se tiene que hacer valer su definición y de esa forma se debe enumerar como su contenido el que a continuación se indica:

- a) Principios que integran el derecho tributario.
- b) Normas procesales e instrumentales.
- c) Instituciones propias.
- d) Normas materiales o sustantivas.
- e) Organización de las instituciones encargadas de la recaudación y control de los tributos.
- f) Regulación de las distintas fases administrativas y jurisdiccionales, relacionadas con la recaudación y control de los tributos.

⁵ Jiménez González, Luis Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. Pág. 35.

- g) Organización de los órganos jurisdiccionales.

1.6. División

La división del derecho tributario deviene del contenido anteriormente señalado que finaliza en dos grandes ramas que son:

- a) Derecho tributario material o sustantivo: es el que está integrado por las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria y estudia cómo nace la obligación de pagar tributos mediante la configuración del hecho imponible y el medio en el cual se extingue esa obligación, examinando para el efecto cuáles son sus distintos elementos, entre los cuales cabe hacer mención del sujeto, fuente y causa, así como de la determinación de sus privilegios y garantías.
- b) Derecho tributario procesal o instrumental: se encarga del estudio relacionado con las normas jurídicas que regulan los diversos trámites administrativos y la resolución de los conflictos de cualquier categoría que se llegue a plantear entre el fisco y los particulares, ya sea debido a la propia existencia de la obligación tributaria, a su determinación o monto y al procedimiento a seguir para continuar con el pago del impuesto al Estado, a los pasos que tiene que continuar el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para la aplicación o utilización de sanciones y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe utilizar para el reclamo de la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado.

“Todos esos asuntos tienen que ser resueltos por los diversos órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos como sucede con los tribunales fiscales, debe dejarse siempre margen para que sea el poder judicial el que indique la última palabra en relación a lo debatido”.⁶

1.7. Relaciones con otras disciplinas jurídicas

Con las disciplinas del derecho público:

- a) Derecho constitucional: este derecho se encarga del estudio de las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que están en las normas jurídicas de los países en que las mismas existen.

La Constitución Política es el fundamento de los tributos, o sea, el cuerpo normativo que permite facultar al Estado para el establecimiento de los casos y de las circunstancias para la regulación de los tributos, estableciendo los principios y limitaciones constitucionales de la potestad tributaria.

Los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones que muchas normas fiscales se encargan de desarrollar, aparecen de la norma constitucional.

⁶ Calvo Ortega, Rafael. **Derecho tributario**. Pág. 33.

- b) Derecho administrativo: en la actualidad existen tratadistas que no aceptan la autonomía del derecho financiero ni del derecho tributario. El derecho administrativo se encarga del establecimiento de los órganos encargados de recaudar y fiscalizar los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden ser empleados para administrarlos.

El Código Tributario identifica la administración tributaria como la obligada de verificar el correcto cumplimiento de las normas jurídicas tributarias, vinculando con ello a la administración pública con el trabajo tributario, y de allí su relación inmediata.

- c) Derecho financiero: es la disciplina jurídica referente al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado y el conjunto de normas que disciplinan las recaudaciones, gestión y el gasto de los medios que se necesitan para la vida del ente público.

“El derecho tributario se desligó del derecho financiero, pero se ha tratado de clarificar su situación llegando a señalar que el derecho financiero tiene carácter más de naturaleza económica y que para su regulación es necesario de un ordenamiento legal que le permita la adquisición y empleo de los medios económicos necesarios por parte del Estado y que el derecho tributario se tenga que circunscribir específicamente a los tributos”.⁷

⁷ Ibid. Pág. 41.



El derecho financiero estudia el aspecto económico de los tributos y el derecho tributario se encarga del análisis del aspecto legal. El primero, lleva a cabo la planificación de la creación y del monto de los tributos y de la administración del patrimonio estatal; mientras que el segundo, únicamente tiene relación con la recaudación de los tributos.

Como ejemplo de ello, cabe anotar que las normas fiscales establecen como medio de pago para el cumplimiento de una obligación tributaria, al dinero, o el cheque certificado de la cuenta del banco del contribuyente, siendo esos procedimientos de carácter financiero que colaboran en el cumplimiento de las responsabilidades fiscales.

- d) Derecho procesal: es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procedimientos en que se tienen que resolver las controversias y los conflictos de intereses que aparecen entre el fisco y los contribuyentes.

Es de importancia el estudio del proceso administrativo, así como del procedimiento de restitución y las impugnaciones de las resoluciones de la administración tributaria, en donde se tienen que señalar los requisitos, pasos, resoluciones, medios de defensa y plazos que tiene que seguir el contribuyente en el momento en el cual no se esté de acuerdo con un ajuste que se pueda llevar a cabo.

- e) **Derecho penal:** en el cumplimiento de los tributos se presentan determinadas actitudes que son calificadas por la legislación como delitos o sencillas faltas, motivo por el cual se ha hecho necesario que dentro del derecho tributario pueda existir un conjunto de normas sancionatorias que no contienen sanciones de carácter económico propio a la falta de pago de la obligación. Tienen por finalidad tutelar los bienes y valores que se consagran en el derecho tributario, debido a la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria, pero esas normas sancionatorias no son parte del derecho tributario propiamente.

Además, constituyen parte del derecho penal, ya que entre esas disciplinas jurídicas hay una íntima relación, debido a que el derecho tributario necesita de la aplicación del derecho penal para sancionar y cumplir con las penas que corresponden a las personas que incurren en un delito.

- f) **Derecho internacional:** como consecuencia de las relaciones comerciales que se presentan entre los Estados surgió la necesidad de emitir las normas pertinentes que buscan la regulación de las transacciones y del comercio internacional.

Con las disciplinas del derecho privado:

- a) **Con el derecho civil:** entre el derecho privado y el derecho tributario se establecen una serie de relaciones que pueden en un determinado momento adoptar una doble configuración.



- a.1.) Por una parte la relación jurídica tributaria consiste en una relación obligatoria cuya estructura propia es análoga a la relación obligatoria de derecho privado, de tal manera que las disposiciones de éste son en materia de nacimiento y de extensión, de las obligaciones que le son aplicables supletoriamente a la primera.
- a.2.) En otros casos, las normas de derecho privado son extremas a la regulación de la relación tributaria, pero tienen que encontrarse presentes en virtud de que el hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaria, se encuentra integrado por un negocio jurídico de derecho privado.

A lo anteriormente anotado, se le puede claramente agregar que el derecho privado y en especial el derecho civil, aporta al derecho tributario en su desenvolvimiento, instituciones de los derechos y obligaciones de las personas tanto individuales como colectivas, su capacidad, el parentesco, sucesión testamentaria e intestada y prelación en el pago de créditos, las cuales indudablemente son instituciones que pertenecen al derecho civil, pero tienen implicaciones y efectos fiscales.

- b) Derecho mercantil: "El recordatorio de algunos aspectos de la reforma tributaria del país, permite la simplificación de la existencia de una relación entre el derecho tributario y el derecho mercantil, siendo suficiente para el efecto la determinación de los principios básicos y de términos como la sociedad mercantil, los comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario,



entidades financieras y almacenes generales de depósitos, los cuales pertenecen por completo a la disciplina a la que se tiene que acudir para la simplificación de una serie de dudas y problemas que se encuentran en la aplicación de la reforma tributaria”.⁸

⁸ Ibid. Pág. 49.



CAPÍTULO II

2. La tributación

La acción de tributar es referente a entregar el vasallo al señor una cantidad en señal de reconocimiento del señorío. O sea, consiste en pagar la cantidad determinada por las leyes o autoridades para la contribución del sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos que se lleven a cabo.

La tributación consiste en llevar a cabo las aportaciones que exige el Estado para la financiación de las necesidades de orden público. Consiste en realizar las aportaciones que exige el Estado para la financiación de las necesidades colectivas de orden público.

“El carácter coactivo de los tributos se encuentra presente en su naturaleza desde los orígenes de la misma. Supone claramente que el tributo se impone de manera unilateral por los agentes públicos, de conformidad con los principios constitucionales y reglas jurídicas que puedan ser aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al cual tiene que impeler coactivamente el pago”.⁹

Debido a ese carácter antes indicado, y para asegurar una auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales, y que está en el origen de los Estados constitucionales, en derecho tributario rige el principio de legalidad.

⁹ Moreno Arellano, Paola Graciela. **Los tributos**. Pág. 60.

En virtud del mismo, se reserva a la ley, la determinación de los componentes de la obligación tributaria de sus elementos esenciales.

Si bien en los sistemas modernos se puede indicar que existían tributos consistentes en pagos en especie y en prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales de carácter obligatorio para la colaboración de la realización de las funciones estatales.

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias que son el impuesto, la tasa y la contribución especial.

Aunque, en general, existe coincidencia en relación a los aspectos fundamentales de la clasificación tributaria, debido a que cada país presenta determinadas particularidades.

2.1. Origen de los tributos

“Los Reyes con la finalidad de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos se mantuvieron en frecuentes guerras con sus vecinos, debido a que el resultado de las mismas consistía en la obtención de los tesoros del derrotado y en la adquisición de nuevas tierras y súbditos”.¹⁰

¹⁰ Ibid. Pág. 67.

Esa situación de múltiples guerras eran propiciadas por parte de los nobles o principales del reino, debido a que de conformidad con lo obtenido económicamente así sería la riqueza y bienestar del cual gozaban esos personajes. En algunas oportunidades las guerras se alargaban demasiado y las finanzas con las cuales contaba el Rey se miraban en la necesidad de solicitarle a los nobles su colaboración para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos, pudiéndose ver claramente la ayuda prestada.

Como consecuencia de las guerras, el Rey se encargó de imponer su poder a los nobles y a sus súbditos y lo agregó a los vencidos para el sostenimiento del ejército, creando a la vez impuestos que debían ser pagados por todos de manera obligatoria.

Esa ampliación de la base contribuyente fue de gran utilidad para darle entrada a sus representantes en el primitivo Consejo de Rey, después llamado Corte o Estado General.

“De esa manera, desde el surgimiento de las Cortes, la representación de las Sociedades Estamentales tuvieron participación directa en la aprobación de impuestos con determinada preponderancia, sobre todo a partir de la idea de la segunda mitad del siglo XVIII. Pero, esa victoria de la firma de limitación del poder real, no estableció en ningún momento la constitución del contenido del principio de legalidad tributaria”.¹¹ Además, el consentimiento del impuesto se presentó como un derecho de los súbditos adverso a la facultad que tenían los monarcas de acudir de manera constante a ellos en demanda de

¹¹ Ibid. Pág. 87.

una serie de recursos, pero desde el punto de vista del súbdito es esencialmente un derecho de defensa, así como una garantía y una seguridad frente a la arbitrariedad y a los abusos de los reyes. Con el transcurrir del tiempo, las funciones que tenían las Cortes y los Estados Generales, en un principio bastante limitadas al consentimiento del impuesto se fueron abriendo paso y ampliando a lo largo de casi cuatro siglos de luchas con los monarcas, para llegar al siglo XVII en su total desaparición bajo el absolutismo que domina el continente europeo, o en su definitiva consolidación bajo el reinado de Guillermo III en Inglaterra y un siglo posterior en el resto del continente, como consecuencia del triunfo de las ideas que aparecieron por la Revolución Francesa.

Se puede establecer que el origen de los tributos fue la ambición de los reyes y nobles de adquirir nuevas riquezas, y para la obtención de esa finalidad era necesario el mantenimiento de grandes ejércitos, los cuales para su existencia necesitaban del empleo de grandes cantidades de bienes, los cuales al no poder estar suministrados por él mismo Rey, hicieron necesaria la petición de colaboración de los nobles y al ya no alcanzar esa colaboración se impuso la contribución obligatoria para el súbdito, la cual después se fue haciendo extensa para los derrotados.

2.2. Importancia

El Estado se encarga de proporcionar bienes sociales, debido a que algunos de estos bienes cuentan con características que les hacen poco aptos para su previsión mediante el mercado. Además, el Estado gasta dinero en personas de escasos recursos

económicos y para corregir determinados fallos del mercado en orden a su buen funcionamiento como mecanismo de planificación. O sea, que no obstante propugnar por la no intervención estatal, luego se encarga de justificar su existencia e intervención del reconocimiento de que determinados bienes o servicios únicamente pueden llegar a ser suministrados estatalmente, entre los cuales se pueden indicar la defensa nacional, administración de justicia y orden público, alumbrado, vivienda, limpieza de las calles, parques urbanos y la educación.

Por otro lado, se encuentra el criterio de que desde hace tiempo el hombre es tendiente a vivir en sociedad y en esa vida colectiva engendra necesidades distintas de las que tiene el ser humano en su consideración aislada.

Cuando el ser humano resuelve su integración en una colectividad, esa reunión de individualistas supone distintas ideas comunes que originalmente son el de la defensa recíproca, creando para el efecto normas de convivencia que se encarguen de la regulación de una interdependencia armoniosa, así como de velar por su acatamiento y buscar el medio de resolución de las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia.

Esos ideales, cuya concreción es ineludible para que pueda existir cohesión entre los seres solidarios, y no sencillamente una yuxtaposición de individualistas una al lado de otra, dan lugar a las necesidades de orden público.

Como esas necesidades son de imposible satisfacción debida mediante esfuerzos aislados de las individualistas, el ser humano se tiene que asociar a buscar a alguien que se una a esos esfuerzos.

Desde los inicios de la vida comunitaria, se puede observar la predisposición a subordinarse a un jefe o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente, como para dar solución a la problemática común de los grupos constituidos.

Con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se van perfeccionando en Estados mediante la conjunción de la población, territorio y gobierno.

Es de esa manera, como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de las necesidades generales, como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación y salud pública.

“Para la satisfacción de las necesidades públicas a través de la prestación de los servicios respectivos, es necesario llevar a cabo erogaciones que supongan las consecuencias. Si el Estado necesita gastar, es evidente que tiene que contar con los medios pecuniarios necesarios para poder afrontar las erogaciones, o sea, el Estado es el ente encargado de los ingresos, motivo por el cual se establece la necesidad de la creación de tributos”.¹²

¹² Berliri Otero, José Antonio. **Principios de derecho tributario**. Pág. 90.

2.3. Objetivo

El Estado como un ente destinado a la atención de manera permanente y constante de los distintos intereses generales que tiene la colectividad, necesita de la obtención de recursos para el cumplimiento de su finalidad primordial como lo es la satisfacción de necesidades públicas, entre las cuales se pueden mencionar las siguientes: justicia, comunicaciones, educación y salud pública, o sea, la finalidad de la tributación consiste en la obtención de recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines sociales.

2.4. Teoría jurídica de la tributación

A los juristas se les tiene que reconocer el mérito de ser quienes llevaron a cabo la teoría jurídica de la tributación. Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno, para la obtención de los medios económicos, que les permitan llevar a cabo sus fines, entre los que está la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales.

Es correspondiente a la ciencia económica el establecimiento de los impuestos y las consecuencias para la individualización de las fuentes de ingresos y gastos, pero es competencia exclusiva del jurista el estudio de los instrumentos establecidos en el derecho, para de esa manera procurar el dinero al ente público, para que el mismo se encargue de su administración y lo gaste en la realización de los actos considerados



útiles o necesarios para el ente por sí mismo y cumpla a cabalidad con sus finalidades institucionales.

Esos actos hacen necesario de manera evidente los desembolsos de dinero, para el pago de las retribuciones a las personas físicas que laboran para el ente público, para la remuneración de quienes desarrollan una actividad del ente, debido a una relación contractual o bien que se encarguen de suministrar al mismo ente, los bienes que sean necesarios para que se obtenga una finalidad y para el desarrollo de toda actividad en general que tiene que llevarse a cabo.

Toda esa actividad administrativa en mención cuenta con un carácter estrictamente instrumental, debido a que se encamina a proveer al ente público, los medios que sean necesarios para el desarrollo de la actividad sustantiva, en cuanto se encamine a la consecución de las finalidades institucionales del ente.

2.5. Potestad tributaria

“La denominación de potestad tributaria no tiene aceptación unilateral debido a que existen una gran dispersión de opiniones. En efecto, se hace mención de la supremacía tributaria, de la potestad fiscal, del poder de imposición y del poder tributario”.¹³ Potestad tributaria es la facultad o posibilidad jurídica del Estado del establecimiento de

¹³ Ibid. Pág. 93.

obligaciones tributarias o de eximir de ellas a diversas personas que se encuentran en su jurisdicción.

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

El poder tributario como también se le llama es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido posteriormente a las personas que se encuentren bajo el sometimiento de su competencia tributaria especial.

La potestad tributaria tomada en consideración en un plano abstracto quiere decir por una parte supremacía, y, por otra parte, sujeción. O sea, la existencia de un ente que se tiene que colocar en un plano superior y preeminente, y frente al mismo, a una masa indiscriminada de seres humanos ubicada en un plano completamente de rango inferior al otro.

No existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria abstractamente tomada en cuenta, sino un estado de sujeción que deriva de quienes se encuentran bajo su ámbito espacial. Ese estado, quiere decir un sometimiento de esas personas a las normas tributarias del Estado, pero ello, no quiere decir que exista un deber tributario, sino sencillamente un estado de sujeción.

Por ende, cabe indicar que se necesita tener presente que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente al mismo se tendrá a los obligados a dar, hacer o no hacer.

Mientras lo indicado no ocurra y la potestad tributaria se mantenga en el plano abstracto como una facultad previamente establecida legalmente, el Estado tiene que encontrar a su frente a la comunidad en su conjunto, o sea, a un conglomerado de sujetos indeterminados.

La potestad tributaria se tiene que expresar en la norma suprema constitucional, la cual faculta al Estado para poder imponer tributos, y es propia al Estado en razón de su poder de imperio, y ejercerse cuando el órgano correspondiente, o sea, el Congreso de la República de Guatemala establece los tributos en una ley, que sea vinculante a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria, o sea, que la potestad tributaria que otorga la Constitución Política de la República.

Ello, se tiene que manifestar en el campo legislativo con la posterior creación de las normas que establecen los tributos y por ello se toma en cuenta que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley tributaria, y de igual manera el poder tributario se tiene que manifestar en la creación de la ley, y al lado de ello se encuentra la facultad de llevar a cabo la aplicación concreta de la norma jurídica por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina competencia tributaria.

2.6. Características

Las características del poder tributario son las que a continuación se indican:

- a) **Carácter irrenunciable:** debido a que el poder tributario se tiene que manifestar en la ley, y por ende, el Estado no puede desprenderse de dicha potestad, debido a que perdería con ello un atributo especial, dejando de ser un Estado soberano.
- b) **Carácter originario:** dado que el poder tributario es correspondiente a todo el Estado desde el punto de vista en que el mismo cuenta con la soberanía política y como consecuencia de ello, posee soberanía tributaria. El Estado en definitiva es el titular del poder tributario.
- c) **Indelegable:** el Estado no puede en ningún momento traspasar, delegar o ceder a otro Estado y ente extraño al mismo, siendo su atributo dictar leyes tributarias, como sucede en la sociedad guatemalteca.
- d) **Imprescriptible:** el poder tributario no prescribe con el transcurrir del tiempo, y por ende, se puede tomar en consideración que el ente legal haya hecho dejación de su derecho por no haberlo ejercido. Otra cosa, es la prescripción de los tributos, derechos o acciones, por no haber cobrado el tributo, por ende, algunos toman en consideración que es permanente.

- e) Limitado: la potestad tributaria se encuentra limitada por los distintos principios y preceptos de carácter constitucional.
- f) Legal: el poder tributario se establece en normas legislativas de carácter constitucional.

2.7. Competencia tributaria

Al lado del poder o potestad tributaria se encuentra la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se le llama competencia tributaria. El poder o potestad tributaria es propio del Estado y bajo ningún punto de vista se puede suprimir, delegar ni ceder, pero el poder de hacerlo efectivo es la realidad de las cosas, o sea la competencia tributaria, si puede en un determinado momento transferirse y otorgarse a personas o entes privados, para hacer efectiva la prestación respectiva. "La competencia tributaria consiste en la facultad de llevar a cabo la aplicación concreta de la norma jurídica por parte de la autoridad administrativa, la cual se puede transferir a entes privados, y la competencia tributaria consiste en la recaudación de los tributos cuando se haya producido".¹⁴

2.8. Limitaciones de la potestad tributaria

La potestad tributaria no es onímoda, sino que se encuentra limitada en los modernos Estados de derecho. En su origen, el tributo significó la imposición del Estado frente al

¹⁴ Ortega Pérez de Ayala, José Luis. **Derecho tributario**. Pág. 22.



particular y continuó teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los consejos otorgados por el reino, por las representaciones corporales e inclusive por asambleas populares.

La potestad tributaria se transforma y la facultad del Estado de crear unilateralmente tributos. Se logra convertir en la facultad de poder dictar normas jurídicas objetivas que se encarguen de la creación de tributos y de la posibilidad de su cobro a los obligados.

La potestad tributaria tiene que ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, lo cual hace referencia y reserva. Este principio de legalidad está regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República.

Esos principios son únicamente una garantía formal de competencia en relación al órgano productor de la norma y en cuanto a la forma en que tiene que emitirse, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia, equidad y razonabilidad en la imposición. Por ello, las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva o contenido de la norma tributaria.

Los principios de legalidad, reserva de la ley y capacidad de pago constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución Política de la República ampara. Es necesario señalar que por otro lado las cláusulas constitucionales no solo limitan de manera directa la potestad tributaria, es decir, mediante una serie de preceptos específicamente referidos a los tributos, sino que también lo llevan a cabo de manera

indirecta y en cuanto aseguran otros derechos como el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas y el de transitar de manera libre por el territorio del país.

El poder tributario, poder fiscal, potestad tributaria o poder de imposición en los Estados modernos, que rigen su vida mediante las constituciones y de acuerdo al sistema de división de poderes, consiste en una atribución del poder legislativo, el cual se ejerce en el momento en que se expide que las leyes determinan los hechos o situaciones que generan la obligación de contribución. En el caso concreto de Guatemala, la potestad tributaria se tiene que ejercer por parte del Organismo Legislativo, cuando el mismo se encarga de expedir las leyes tributarias, y es correspondiente al Organismo Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, al determinar o comprobar el momento en el que se haya producido la realidad de esos hechos o situaciones que son generadoras de obligaciones de pagar las contribuciones, señalando o determinando para el efecto la cuantía de los pagos o bien de la verificación de si las prestaciones se han llevado a cabo ajustadas a la ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, dentro de las disposiciones legales específicamente las referidas a los tributos que limitan de manera directa la potestad tributaria se encuentran el principio de legalidad, el principio de reserva de la ley, el principio de capacidad de pago o capacidad contributiva, y dentro de los principios que limitan la potestad tributaria de manera indirecta están la libertad de igualdad, la libertad de acción y el derecho de defensa, etc.



2.9. Finalización de la potestad tributaria

El poder tributario o potestad tributaria finaliza en el momento en el cual se comienza con la vigencia de la ley tributaria, debido a que a partir de ese momento el Estado como cualquier ciudadano se encuentra en la misma situación legal. El Estado o sujeto activo del tributo y el ciudadano contribuyente o sujeto pasivo del tributo cuenta con iguales derechos y obligaciones previamente establecidos en la legislación, desde que inicia su vigencia.

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

El poder tributario puede ser originario o delegado. Es originario, cuando surge originalmente de la Constitución Política de la República y por ende no se recibe de ninguna otra entidad; y es delegado, cuando la entidad política lo posee debido a que le ha sido transmitido a su vez por otra entidad que tiene poder originario.



CAPÍTULO III

3. La relación jurídico tributaria

Doctrinariamente se le han otorgado diversas denominaciones a la relación jurídica tributaria, lo cual en un momento determinado puede ser contundente para los estudiosos del derecho tributario, siendo las formas más comunes las siguientes: obligación tributaria, deuda tributaria, relación de deuda tributaria, crédito impositivo, relación jurídica y relación jurídica tributaria.

3.1. Conceptualización

“La potestad tributaria estatal como manifestación de su poder soberano se tiene que ejercer y agotar mediante el proceso legislativo, con la sola expedición de la ley, en la cual se tienen que establecer de forma general, impersonal y obligatoria las situaciones legales o de hecho que, al llevarse a cabo generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal”.¹⁵

Dicha relación que se tiene que generar al darse la situación concreta prevista por la norma legal es la relación jurídica, la cual, cuando su materia hace referencia al fenómeno tributario, es conocida con el nombre de relación jurídica tributaria, o sea que, la realización de distintos supuestos establecidos en las leyes dan origen al nacimiento

¹⁵ Margain Manautou, María Graciela. **Relación jurídico-tributaria**. Pág. 100.

de las relaciones jurídicas que tienen como finalidad el contenido directo o indirecto del cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar.

A esas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora que tiene derecho a poder exigir la prestación; y otra deudora, que tiene la obligación o deber de llevar a cabo la prestación de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, se les denomina de una manera amplia relaciones jurídicas tributarias.

La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos en relación a la generación de consecuencias jurídicas referentes al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria tienden a ser confundidas por varios tratadistas, al emplearlos como sinónimos o equivalentes. A efecto de precisar los conceptos de obligación y relación jurídica tributaria es necesario partir de la presencia de una norma legal que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se lleve a cabo el presupuesto normativo. Una vez llevado a cabo éste supuesto previsto por la norma jurídica se producen las consecuencias jurídicas, o sea, que se comienza con la relación jurídica tributaria de la cual se tiene que presentar la obligación tributaria respectiva.

Al hacer referencia de la obligación tributaria, las diversas opiniones continúan siendo divergentes en relación a su contenido, debido a que algunas opiniones toman en cuenta que la obligación únicamente se refiere a la obligación de dar, mientras que otros la

identifican además como un hacer, un no hacer, y otros hasta con un tolerar, pero lo mayormente aceptado es que al llevarse a cabo el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias legales que se tienen que manifestar en derechos y obligaciones que pueden ser de dar, hacer, no hacer y de tolerar, de donde un sujeto tiene que cumplir por haber llevado a cabo el supuesto que está previsto en la norma tributaria.

A la obligación tributaria se le llama de dar como obligación principal y a las de hacer, o hacer y tolerar como obligaciones tributarias accesorias o secundarias. No obstante lo indicado, la obligación tributaria se circunscribe a la de dar, y dejan a las obligaciones secundarias o accesorias, o bien las remiten como parte del derecho administrativo, debido a que consideran que el objeto y finalidad esencial del tributo consiste en el de recaudar los recursos que el Estado necesita, motivo por el cual cualquier materia sustancial del derecho tributario es la referente a la recaudación.

Tanto las obligaciones principales como las accesorias o secundarias como también se les llama, son de tanta importancia como la obligación de dar, debido a que sin ellas la recaudación sería de difícil realización. Entre las obligaciones secundarias de hacer, no hacer y tolerar, se tiene la obligación de inscripción en determinados registros o de llevar a cabo controles, no destruyendo la documentación o no llevando dobles sistemas de contabilidad.

La relación jurídica tributaria es un vínculo legal regulado por normas jurídicas tributarias, nacido en virtud de un acto de imposición legítimo y dictado por un funcionario

competente y por el cual se tiene que ligar a la administración fiscal con uno de sus administrados.

Consiste en el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y de un sujeto pasivo, que se encuentra bajo la obligación de una prestación. Es un vínculo entre diversos sujetos, respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

La obligación tributaria es constitutiva de un vínculo jurídico, de carácter personal entre la administración tributaria, de los entes públicos acreedores del tributo y de los sujetos pasivos de la misma.

Tiene por finalidad la prestación de un tributo y surge al llevarse a cabo el presupuesto del hecho generador previsto legalmente y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure a través de una garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria es perteneciente al derecho público y es exigible de forma coactiva.

3.2. Doctrinas

En la doctrina actualmente se ha llevado a discusión cuál es el real contenido de la relación jurídico tributaria, planteando para el efecto el problema de si la misma es

sencilla o compleja, de lo cual han surgido las tesis que a continuación se explican brevemente.

- a) Tesis de que la relación jurídico-tributaria es compleja: para esta tesis la relación indicada efectivamente tiene un contenido bien complejo, debido a que de ella se derivan, por una parte, poderes y derechos, así como también obligaciones de la autoridad financiera, a los cuales les es correspondiente la realización de obligaciones tanto positivas como negativas, y con carácter mayormente específico, en cuanto al derecho del ente público de poder exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad del impuesto a la que se encuentra obligada, o sea, que de ella se derivan de un lado los poderes y derechos, así como las obligaciones del fisco, y por el otro, derechos y deberes en beneficio de los contribuyentes, como sucede con el caso del importe del impuesto.

La relación en mención señala que ambas partes tienen obligaciones que cumplir y como consecuencia de ello también derechos. El contribuyente tiene como obligaciones las de dar o de hacer, cancelar oportunamente el importe del impuesto, así como las sanciones impuestas por incumplimiento, la presentación de declaraciones y el rendimiento de informes.

“Por su parte, el fisco tiene como obligación dar o hacer, devolver los excedentes que hayan sido cancelados o las retenciones excesivas del pago indebido, así

como también las de liquidar el impuesto, investigar y comprobar la capacidad contributiva y la verificación de los hechos imponible. En la legislación tributaria se encuentran obligaciones para ambas partes”.¹⁶

- b) Tesis de que la relación jurídico-tributaria es simple: lo que existe es una sencilla relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales y ni siquiera existe una identidad de sujetos, debido a la relación que tiene como finalidad la prestación del tributo que tiene siempre como sujetos, por una parte, al sujeto activo titular del crédito tributario, y por el otro, los contribuyentes o responsables que están obligados al pago de esa prestación.

Pero, los que tienen que soportar verificaciones, inspecciones, que están obligados a informar o llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo, en muchos casos existe la necesidad de llevar a cabo declaraciones sin ser contribuyentes.

3.3. Características

Siendo las mismas las que a continuación se indican:

- a) Coordinación entre las nociones de la relación jurídico tributaria y potestad tributaria: cuando se aplican las normas jurídicas tributarias a una determinada

¹⁶ Ibid. Pág. 102.

comunidad, ya no hay ejercicio de la potestad tributaria, debido a que la misma se agota con la creación de la ley misma, sino lo que, existe es el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo físico respecto de un sujeto pasivo contribuyente que tiene que presumiblemente efectivizar la prestación buscada.

La actividad del Estado se tiene entonces que desarrollar no como actividad de previsión normativa, sino como actividad realizadora, para la cual, prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que busca el cobro de lo que cree es lo adeudado.

- b) Existencia de un destinatario legal tributario: el hecho imponible ocurre o se configura, o sea, se ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la legislación seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo, no queriendo decir obligatoriamente que ese mandato de pago vaya dirigido a él, debido a que el hecho de que un ser humano sea el destinatario legal de un tributo no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

El destinatario legal tributario tiene que ser un particular. Todos los órganos que son pertenecientes al Estado no pueden ser en ningún momento destinatarios legales tributarios, debido a que técnicamente no tienen la capacidad contributiva, y se puede además admitir excepcionalmente su imposición cuando resulte

evidente la voluntad legislativa de gravar a determinadas instituciones estatales sometiéndolas a un mismo régimen jurídico y económico que las entidades particulares.

- c) La relación jurídica-tributaria se establece entre personas: se presenta entre personas y jamás se puede decir que está obligada al pago de un tributo una cosa. Los impuestos de importación gravan la internación de mercaderías a un territorio, pero el obligado al pago del tributo será el propietario de las mercaderías.

3.4. Elementos de la relación jurídico-tributaria

Los elementos de la relación jurídico-tributaria son los que a continuación se dan a conocer:

- a) Elemento personal: la relación jurídico-tributaria se tiene que establecer entre un ente público y los particulares. El que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la debe es el sujeto pasivo, quienes pueden ser personas individuales y personas jurídicas y otros entes.

La relación jurídico-tributaria implica claramente la existencia de un sujeto activo o acreedor y de un sujeto pasivo o deudor, o sea que el elemento personal se encuentra integrado por el sujeto activo y por el sujeto pasivo.

a.1.) Sujeto activo: consiste en el ente al cual la legislación le confiere el derecho de poder recibir una prestación pecuniaria en que se pueda materializar el tributo, y será igual en todos los tributos, siendo que la ley es la que confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación consiste en el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo, y se logra poner en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la legislación.

El sujeto activo es cualquier institución del Estado, sea la misma descentralizada, autónoma o semiautónoma o centralizada; en general, cualquier ente público que esté facultado por la legislación para cobrar tributos.

a.2.) Sujeto pasivo: es la persona que por encontrarse sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a la satisfacción del tributo y comúnmente se le llama contribuyente, pero también existen otras personas que se encuentran bajo la obligación de satisfacer el tributo o a cumplir con determinadas obligaciones sin ser los contribuyentes, debido a que es la misma ley la que los obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto Sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo posteriormente al fisco.

El sujeto pasivo ha sido subdividido, de acuerdo a la situación en la relación jurídico-tributaria y de conformidad con la doctrina pueden ser de tres clases: funciones públicas o por su oficio o profesión en la formalización de actos o de

operaciones tomadas en consideración como hechos imponible y todos aquellos designados como agentes de retención o de recaudación o percepción.

“El responsable de la tributación es la persona natural o jurídica que se encuentra obligada a dar a conocer los tributos que administra, percibe o dispone, como responsable del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, deudores y titulares de los bienes que son administrados o en liquidación”.¹⁷

La transferencia del impuesto recolectado tiene que llevarse al fisco en la manera y oportunidad que rija para los responsables. Cuando suceda el hecho generador en determinadas situaciones serán responsables del cumplimiento las obligaciones tributarias formales y materiales.

- a.3.) Sustituto: es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición legal ocupa el lugar del destinatario legal tributario o contribuyente, desplazando a este último de la relación jurídico-tributaria, y como consecuencia de ello el sustituto es quien paga el tributo en lugar del contribuyente.
- b) Hecho generador: la doctrina de actualidad identifica el hecho tributario o hecho imponible como el presupuesto material del tributo, el cual consiste en un hecho

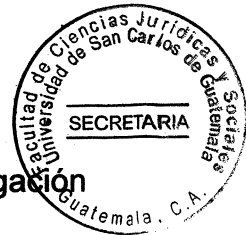
¹⁷ Ibid. Pág. 106.

determinante de la relación jurídico-tributaria, debido a que en esa relación surge como consecuencia de un hecho que la legislación tributaria contempla, y cuyo acaecimiento sujeta al que lleva a cabo el hecho al pago de un tributo.

El hecho imponible o hecho generador como también se le llama es el presupuesto legal e hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una determinada persona da lugar a que el Estado pretenda un tributo.

El hecho hipotéticamente previsto en la norma es el que se genera al llevarse a cabo la obligación tributaria. Todo hecho imponible tiene que contener de manera indispensable los siguientes elementos: la descripción objetiva de un hecho, los datos que sean necesarios para la individualización de la persona que debe de llevar a cabo el hecho o encuadrarse en la situación en la cual objetivamente fueron descritos, el momento en que tiene que configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible y el lugar en donde tiene que acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

Todo hecho imponible tiene que estar contenido y prescrito en las leyes tributarias, para permitir el conocimiento con certeza de cuáles son los hechos o situaciones que engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales, sobre la base del principio de legalidad que rige a los tributos. Ello, hace referencia al presupuesto



sustancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.

- c) Elemento objetivo: también se le denomina objeto impositivo. Los tributos buscan una finalidad de carácter económico y todo tributo lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que persigue gravar y de esa manera se tiene que éste elemento está constituido por la materia sobre la cual recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo, que esencialmente lo constituyen los actos humanos y las cosas materiales o inmateriales.
- d) Base imponible: cuando el hecho imponible o hecho generador acaece tácitamente aparece la consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma dineraria llamada importe tributario.

Pero, para poder precisar la cuantía de ese importe se le tiene que otorgar valor al elemento objetivo, debido a que dependiendo del valor que se le otorgue así será el monto del impuesto a pagar.

- e) Elemento cuantitativo: es de utilidad para concretar la cuantía de la deuda tributaria, a través de la aplicación del tipo fiscal respectivo; y por ende, se le puede definir como el parámetro que se emplea para la determinación del monto del impuesto que el sujeto pasivo debe de cancelar al sujeto activo, que por lo general se determina en un porcentaje.

Este elemento es esencial, debido a que el legislador para establecer en la ley el parámetro o porcentaje a cancelar, tiene que tomar en consideración la capacidad contributiva o capacidad de pago de las personas.

El importe tributario puede ser fijo o *ad valorem*, siendo el fijo el que en la cuantía del impuesto a cancelar está especificado desde el comienzo y directamente en la legislación.

- f) Elemento temporal: cada impuesto tiene establecido en la legislación las fechas o épocas de pago, siendo necesario que sean del conocimiento del sujeto pasivo para prepararse para el oportuno cumplimiento de la obligación y de esa manera evitar el pago de las multas e intereses respectivos. El elemento temporal es de importancia para el establecimiento del momento en el cual los impuestos pueden ser exigidos por el fisco.

3.5. Determinación tributaria

“La determinación del tributo es el acto o conjunto de los actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados al establecimiento de cada caso en particular, así como también de la configuración del presupuesto de hecho, la medida imponible y el alcance cuantitativo de la respectiva obligación tributaria”.¹⁸

¹⁸ Quintana Rojas, Marco Tulio. **Derecho tributario mexicano**. Pág. 12.

La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto a través del cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, de acuerdo corresponda de conformidad con la ley, o ambos coordinadamente declaran la existencia de la obligación tributaria calculando la base imponible, y su cuantía, o bien declarando la existencia, exención o inexigibilidad de la misma.

3.6. Distintas formas de determinación tributaria

Las distintas clases de determinación tributaria son las que a continuación se dan a conocer:

- a) De conformidad con el sujeto que la lleve a cabo: existen tres maneras distintas de determinación de la obligación tributaria que son la realizada por el sujeto pasivo, la llevada a cabo por la administración tributaria y la determinación mixta o sea aquella en la cual intervienen ambos sujetos de la relación jurídica tributaria.
- a.1.) Determinación por el sujeto pasivo: es la que hace el sujeto pasivo o contribuyente o responsable de acuerdo lo determina la ley, cumpliendo para el efecto con la misma, sin intervención alguna de la autoridad administrativa.

A la misma, se le reconoce como autodeterminación y en ella el sujeto pasivo señala la existencia del hecho generador que permite la obligación fiscal, la cual es determinante y liquida al aplicar a los hechos imposables los lineamientos o bases

imponibles previstos en la legislación, con los cuales obtiene el monto de la obligación a su cargo.

La determinación se tiene que llevar a cabo de conformidad con las declaraciones que deberán ser presentadas por los contribuyentes o los responsables, en su caso las condiciones que establezca la ley.

- a.2.) Determinación por el sujeto activo: es la que lleva a cabo la administración tributaria y se le llama determinación de oficio. La realiza la administración tributaria, ya sea por encontrarse ordenada en la legislación o porque el sujeto pasivo no presentó su declaración o información precisa. Esta determinación se lleva a cabo sin la colaboración del sujeto pasivo.

En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no se proporcione la información necesaria para el establecimiento de la obligación tributaria, la administración tiene que determinar de oficio los tributos que por la ley le corresponde administrar.

- a.3.) Determinación mixta: este tipo de determinación es la que se lleva a cabo por parte de la administración tributaria con cooperación del sujeto pasivo. El mismo, se encarga de aportar los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal.

b) De acuerdo a la fase: la determinación de conformidad con la base a la cual se efectúe, puede ser sobre una base cierta o sobre una base presunta.

b.1.) Determinación sobre base cierta: es la que lleva a cabo el mismo sujeto pasivo o la administración tributaria con completo conocimiento y comprobación del hecho generador en relación a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se tiene conocimiento certero del hecho y valores imponibles, no importando que esos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo.

La determinación de oficio sobre base cierta, es la que se presenta en los casos en que el contribuyente o no responsable no cumple con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información necesaria, tomando como fundamento los libros, registros y documentación que sea contable del contribuyente, así como cualquier otra información necesaria recabada de terceros.

Esta clase de determinación no presenta problema alguno en virtud de que la autoridad fiscal procede con total conocimiento y comprobación de los hechos acaecidos y se practica por lo general en la determinación de tipo mixto.

b.2.) Determinación sobre base presunta: es el procedimiento que se presenta cuando no es posible para la autoridad tributaria llevar a cabo la determinación sobre la



base cierta, debido a que el contribuyente o responsable no declare o porque no proporcione los datos, documentos y libros que los apoyan y entonces se tiene que presentar la necesidad de que la autoridad haga una determinación con fundamento a presunciones o indicios como el capital invertido, monto de compras y ventas, existencia de mercaderías, rendimientos normales de negocios similares y gastos generales.

Esta clase de determinación tiene que ser la última alternativa que debe emplear la administración tributaria por su carácter objetivo. La misma, se presenta en los casos en que los contribuyentes o responsables se nieguen a proporcionar la información, documentos, libros y registros contables. Para ese objeto, se tienen que tomar en consideración como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que sea correspondiente, así como toda aquella información necesaria que obtenga de terceros relacionados con su actividad.

También, se pueden emplear los promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que sea correspondiente a la actividad a la cual se dedique el contribuyente o responsable omiso.



CAPÍTULO IV

4. La importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago del valor fiscal real sobre el derecho de propiedad

Actualmente existe una crisis en relación con la interpretación de la obligación tributaria vinculada con los bienes inmuebles, poniendo en grave peligro la paz social, siendo necesaria la reorganización nacional de la política fiscal y de la modernización de la estructura y administración tributaria, para el cumplimiento del mandato constitucional, que establece claramente que el sistema tributario tiene que ser justo y equitativo.

4.1. Los impuestos

“Impuesto es una carga establecida por la autoridad que representa el Estado y como consecuencia a la sociedad, pudiendo ser el contribuyente ciudadano nacional o extranjero”.¹⁹ Los impuestos surgen fundamentalmente en las teorías del deber y los mismos consisten en la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige de manera obligatoria al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos.

4.2. Principios de los impuestos

Son los que a continuación se indican:

¹⁹ Calvo. *Op. Cit.* Pág. 120.

- a) Principio de justicia: los súbditos de cada Estado tienen que encargarse de contribuir al sostenimiento gubernamental en una proporción lo mayormente cercana a sus correspondientes capacidades. O sea, en referencia a los ingresos de los cuales gozan de acuerdo a la protección del Estado. Este principio se tiene que proyectar bajo dos formas que son la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.
- b) Principio de certidumbre: el impuesto que cada individuo se encuentra obligado a pagar tiene que ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de llevarse a cabo, la cantidad de pagar, deben ser claros para el contribuyente y para el resto de las personas. Para el cumplimiento de este principio, se necesita la especificación del sujeto, objeto, cuota, forma de llevar a cabo la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago y quien tiene que encargarse de pagar las penas en caso de la existencia de una infracción.
- c) Principio de comodidad: "Cualquier impuesto tiene que recaudarse en la época y en la manera en la cual sea más probable que convenga su pago al contribuyente. Ello, quiere decir que un impuesto cobrado inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el cobrado después de la situación que la originó. A mayor tiempo para el cobro, mayor es el sacrificio para el individuo que lo cancela".²⁰
- d) Principio de economía: cualquier impuesto tiene que planearse de forma que la diferencia de lo que recaude y lo que ingrese en el tesoro público del Estado.

²⁰ Ibid. Pág. 130.

4.3. Características de los impuestos

Son las que a continuación se indican:

- a) Es una cuota privada: debido a que por lo general grava la renta privada que de manera eventual pueda lesionar el capital.
- b) Es coercitiva: ya que el Estado exige el cumplimiento y el Estado las establece en el único uso de su poder tributario.
- c) No existe contraprestación: debido a que en el momento de cancelar los impuestos respectivos, el Estado no ofrece como contraprestación ningún servicio personal o individual al contribuyente.
- d) Destinados al financiamiento de los egresos del Estado: es un deber la satisfacción de las necesidades y servicios públicos que toda la población necesita.

4.4. La propiedad

En el derecho, el dominio o propiedad, es el poder directo e inmediato sobre un objeto o bien, por la que se atribuye a su titular la capacidad de disponer del mismo, sin mayores

limitaciones que las que imponga la ley. Es el derecho real que implica el ejercicio de las facultades jurídicas que aplican el ordenamiento jurídico.

4.5. Importancia de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles para el justo pago del valor fiscal real sobre el derecho de propiedad en Guatemala

El Impuesto Único Sobre Inmuebles se establece como un impuesto único anual, relacionado con el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República de Guatemala.

El Artículo 2 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala: “Destino del Impuesto. El impuesto y multas a que se refiere la presente ley, corresponde a la municipalidades del país, para el desarrollo local, y al Estado, para el desarrollo municipal, en la forma siguiente:

- a) El producto recaudado por la administración tributaria de los contribuyentes afectos al dos (2) por millar, se trasladará a las municipalidades respectivas en su totalidad, ingresándolos como fondos propios.
- b) El producto recaudado por el Ministerio de Finanzas Públicas de los contribuyentes al seis (6) o nueve (9) por millar, se distribuirá veinticinco por ciento (25%) para el Estado y el setenta y cinco por ciento (75%), para las municipalidades, en cuya jurisdicción territorial esté ubicado cada inmueble, como fondos privativos. Los recursos provenientes de la aplicación del impuesto a que se refiere la presente ley, únicamente podrán destinarse por las municipalidades como mínimo un

setenta por ciento (70%) para inversiones en servicios básicos y obras de infraestructura de interés y uso colectivo, y hasta un máximo del treinta por ciento (30%) para gastos administrativos de funcionamiento.

- c) Para aquellas municipalidades que no posean capacidad técnica y administrativa para recaudar y administrar el impuesto, el Banco de Guatemala, como agente financiero del Estado, acreditará lo recaudado por la administración tributaria a la cuenta denominada impuesto Único Sobre Inmuebles – Municipalidades, enviando al Ministerio de Finanzas Públicas, informe de las cantidades acreditadas en la cuenta, indicando el porcentaje que corresponda al Estado y a las municipalidades respectivamente. En forma separada el Banco de Guatemala emitirá informe para estas municipalidades sobre el monto que les corresponde.

El Ministerio de Finanzas Públicas, entregará a las municipalidades, las cantidades acreditadas a su favor, provenientes de lo recaudado en cada mes calendario, en su jurisdicción, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la finalización de mes que corresponda.

- d) Para aquellas municipalidades que indiquen que poseen la capacidad técnica y administrativa para recaudar y administrar el impuesto, el Ministerio de Finanzas Públicas, les trasladará expresamente dichas atribuciones a partir de la vigencia de esta ley. Por consiguiente, el monto recaudado les corresponderá a las municipalidades respectivas el cien por ciento (100%), que ingresarán como fondos privativos, que deberá destinarse según lo establecido en la literal b) de este artículo”.

El impuesto referido recae sobre todos aquellos bienes inmuebles, rústicos o rurales urbanos, integrando los mismos los terrenos, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, estructuras, así como cualquier cultivo permanente. Para la determinación del impuesto, no integran la base imponible los bienes que a continuación se indican: la maquinaria y el equipo en las propiedades rústicas, las viviendas, escuelas, puestos de salud, dispensarios u otros centros de beneficio social para los trabajadores de dichas propiedades.

La actualización del valor fiscal está regulada en el Artículo 5 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala al indicar que: "Por autoavalúo por los contribuyentes conforme a las condiciones a que se refiere esta Ley por avalúo directo de cada inmueble, que practique o apruebe la Dirección o en su caso la municipalidad cuando ya esté administrando el impuesto, conforme el manual de avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas y mediante los procedimientos previamente aprobados por el Consejo Municipal.

Por avalúo técnico practicado por valuador autorizado por la Dirección a requerimiento del propietario; este avalúo deberá presentarse en certificación bajo juramento, firmado por el propietario o su representante legal y el valuador autorizado; y, por nuevos valores consignados o su representante legal y el valuador autorizado; y, por nuevos valores consignados en el aviso notarial a que dé lugar la enajenación o transferencia por cualquier título de bienes inmuebles. Cuando los valores consignados en los numerales anteriores, sean menores a los valores registrados en la matrícula fiscal, no serán operados por la Dirección o la Municipalidad respectiva".

Por su parte, el autoavalúo está regulado en el Artículo 6 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala: “Los contribuyentes y responsables, sus apoderados o representantes legales, deberán presentar un autoavalúo, como declaración del valor de cada inmueble, cuando sean convocados para el efecto por el Ministerio, o la obligatoriedad de esta declaración, incluye a los inmuebles que a la fecha de vigencia corresponda, procederá a revaluar de inmediato aquellos inmuebles que no cumplieran con la presentación del autoavalúo, estando facultada para contratar valuadores autorizados privados a efecto de realizar esta revaluación en un tiempo perentorio. Los costos directos o indirectos asociados con el avalúo así contratado serán cargados a cuenta del contribuyente de acuerdo a una tarifa autorizada por el Ministerio o la municipalidad y basada en el valor del inmueble.

Los autoavalúos a que se refiere este artículo, serán recibidos por la Dirección o la municipalidad quienes los revisarán de oficio, pudiéndose efectuar las inspecciones de campo que se estimen convenientes para verificar los valores consignados en los mismos. En el supuesto de resultar ajustes a los valores o rectificación de datos, se procederá conforme lo dispuesto por esta Ley”.

Los sujetos del impuesto son los contribuyentes propietarios y poseedores de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado. El Artículo 9 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Responsables solidarios del pago del impuesto. Son responsables solidarios y mancomunados con los contribuyentes referidos en el artículo anterior, por el pago del impuesto:

Los albaceas, representantes de una mortual, herederos o legatarios de los bienes inmuebles.

Los fiduciarios por los bienes inmuebles administrados en fideicomiso.

Los usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tales en la matrícula fiscal.

Las personas individuales o jurídicas por el impuesto y multas que se adeuden a la fecha de la adquisición de bienes inmuebles a cualquier título”.

Las facultades de la dirección de la administración están reguladas en el Artículo 13 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala: “La Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles como entidad comprendida en la Administración específica del Ministerio, estará a cargo de un Director General y los Subdirectores que sean necesarios.

Corresponde a la Dirección, aparte de lo establecido en esta Ley de autorización, sanción y cancelación de las licencias de valuador autorizado por la Dirección. El Director General podrá delegar funciones en los Subdirectores o en otros para la mejor administración del impuesto o para cambiar el valor del inmueble mediante avalúo, que deberá ser aprobado por el Consejo Municipal”.

A la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles le corresponde el registro y control del impuesto. La recaudación del impuesto y multas la llevará a cabo el Ministerio de Finanzas Pública.

La matrícula fiscal está regulada en el Artículo 15 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala: “Matrícula fiscal. La Dirección debe elaborar y mantener actualizado el catastro y registro fiscal de los

bienes inmuebles de todo el territorio de la República, bajo el sistema de folio real, y establecer sistemas de valuación, determinando el justiprecio de los mismos para efectos impositivos, de conformidad con el manual de avalúos debidamente actualizado”.

Con la finalidad de la determinación de los parámetros respectivos de la valuación para el justiprecio de los bienes inmuebles, la Dirección se tiene que encargar de la formulación del manual técnico correspondiente, y deberá actualizarlo por lo menos cada cinco (5) años. El manual y su respectiva autorización tienen que ser autorizados por Acuerdo Ministerial, el cual tiene que ser publicado en el Diario Oficial”.

El Artículo 17 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Colaboración de otras entidades. Las Municipalidades, las dependencias del Estado, así como sus entidades descentralizadas y autónomas quedan obligadas a prestar la colaboración que les requiera el ente administrador del impuesto acerca del valor de las construcciones, adiciones y mejoras que se realicen sobre los inmuebles ubicados en su jurisdicción”.

El titular de cada uno de los Registros de la Propiedad, tiene que enviarle al ente administrador dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes, una nómina de fincas inscritas por primera vez, durante el mes anterior, para efectos de control interno fiscal.

El Artículo 19 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala estipula: “Folio real. Debe entenderse como folio real, la

inscripción efectuada con base a las características legales de cada inmueble que posea una persona en todo el territorio nacional. Constituyendo este folio real la matrícula fiscal que deberá abrirse a cada contribuyente con base en los documentos pertinentes ya sea por medio de libros, mediante sistemas computarizados o cualquier otro medio similar, siempre que éstos últimos sean auditables”.

La liquidación del impuesto la tiene que formular el ente administrador con fundamento en el registro de la matrícula fiscal que lleva para el efecto y dicho registro tiene que verificarlo de manera periódica por el Ministro de Finanzas Públicas, con la finalidad de que los avalúos y modificaciones que proceda inscribir de acuerdo a la legislación.

El Artículo 6 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Requerimientos y pago del impuesto. La Dirección o las municipalidades, según sea el caso, emitirán los requerimientos de pago del impuesto, los que podrán fraccionarse en cuatro (4) cuotas trimestrales iguales, que el contribuyente pagará en las cajas receptoras del Ministerio, Administraciones Departamentales de Rentas Internas, Receptoras Fiscales, Tesorerías Municipales, Banco de Guatemala o en los Bancos de Sistema.

Los pagos trimestrales deberán enterarse de la siguiente forma:

Primera cuota en el mes de abril.

Segunda cuota en el mes de julio.

Tercera cuota en el mes de octubre.

Cuarta cuota en el mes de enero”.

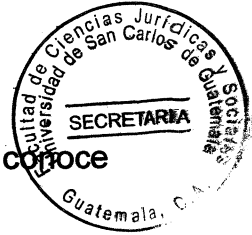
El Artículo 22 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Modificación de los valores del inmueble. Cualquier cambio en el valor inscrito de un bien inmueble o la inscripción de uno nuevo, surtirá efectos a partir del trimestre siguiente a la fecha en que ocurrió la modificación o se realizó el negocio jurídico.

Las cantidades que resulten en exceso por el pago del presente impuesto, se podrán abonar a trimestres anticipados o a otros impuestos, a solicitud del contribuyente”.

Por su parte, el Artículo 30 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Procedimientos legales administrativos. En materia de avalúos oficiales e impugnaciones, se observarán los procedimientos siguientes:

Aprobado el avalúo, se notificará el mismo y la resolución que lo aprueba al contribuyente, en su domicilio fiscal registrado o en el que le aparezca inscrito en cualquier otro registro tributario del Ministerio de Finanzas Públicas, observándose para el efecto, los procedimientos de notificaciones que contempla el Código Tributario.

Dentro de los ocho días siguientes a la notificación del avalúo y la resolución que lo aprueba, el contribuyente podrá impugnar lo actuado, presentando escrito ante la autoridad respectiva, observando las formalidades que requiere toda primera solicitud de conformidad con el Código Tributario, y expresando claramente, las razones de hecho y de derecho en que se apoya la impugnación, citando los fundamentos legales que estime aplicables al caso, proponiendo y acompañando la prueba de que disponga, señalando,



además, la que a su juicio debe recabar de oficio la autoridad administrativa que conoce el asunto.

Si no se presenta impugnación dentro del término a que alude la literal anterior, se tendrá por aceptado y firme el avalúo y resolución que lo aprobó, debiendo trasladarse acto seguido, dentro de un término no mayor de diez días y para los efectos del impuesto, a la matrícula fiscal del contribuyente, o abrirse la que corresponda.

Si el contribuyente hace uso del derecho de impugnación, el asunto debe resolverse dentro de los treinta días contados a partir del día siguiente en que venció el que correspondía al derecho de impugnación, y dentro del mismo tiempo notificar lo resuelto en la forma de ley.

Contra lo resuelto, el contribuyente podrá usar el recurso de revocatoria en el tiempo y forma que establece el Código Tributario.

En caso de agotarse la vía administrativa, el contribuyente podrá acudir a la vía jurisdiccional correspondiente.

Firme el avalúo y la resolución que lo aprobó, se trasladará acto seguido dentro del plazo que no exceda de diez días y para los efectos del pago del impuesto a la matrícula fiscal del contribuyente, o abrirse la que corresponda, pero si hubiere sido impugnado en la vía administrativa y jurisdiccional, para los efectos del pago del impuesto y multas, se le tendrá por inscrito en la matrícula fiscal en la fecha en que debió quedar firme, de haber utilizado dichos procedimientos, con los valores que resulten del avalúo original o de las modificaciones que en virtud de los recursos se le atribuyan al inmueble”.



El objeto del derecho de propiedad se encuentra integrado por todos los bienes susceptibles de apropiación. Para que se cumpla esa condición, en general, se necesitan tres condiciones: que el bien sea de utilidad, ya que si no lo fuera, carecería de fin la apropiación, que el bien exista en cantidad limitada, y que sea susceptible de ocupación, porque de otro modo no podrá actuarse.

Los impuestos son la prestación pecuniaria exigida por el Estado debido a su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la legislación, a las personas individuales y colectivas, de conformidad con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna, con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tales, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado.

La tesis es una contribución científica y técnica para la sociedad guatemalteca y una útil consulta para la bibliografía guatemalteca al darle a conocer a estudiantes, profesionales del derecho y ciudadanía en general la importancia del Impuesto Único sobre Inmuebles, para garantizar el justo pago de valores reales sobre el derecho de propiedad en Guatemala.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI) es un tributo que recauda el Estado guatemalteco y recae sobre bienes rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos por el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como por los cultivos permanentes de cada uno de los contribuyentes del país.

Es necesario que se integren los mecanismos que gravan la propiedad inmueble por parte de las municipalidades como parte del Estado, así como de la incorporación de la conceptualización de descentralización en éstos.

Para ello, se requiere del establecimiento de nuevos mecanismos que sean más eficientes en la revaluación de los inmuebles, así como de que se modernice la administración, registro, control, supervisión y fiscalización del impuesto.

El impuesto y las multas recaudadas corresponde a las municipalidades del país para el desarrollo local y al Estado para el desarrollo municipal. Se recomienda dar a conocer que para la determinación del impuesto anual sobre bienes inmuebles, se tienen que establecer una serie de escalas y tasas de conformidad con la ley, para así garantizar el justo precio de valores reales sobre el derecho de propiedad.



BIBLIOGRAFÍA

BERLIRI OTERO, José Antonio. **Principios de derecho tributario**. 2ª. ed. Madrid, España: Ed. Ediciones Financieras, 1994.

CALVO ORTEGA, Rafael. **Derecho tributario**. 4ª. ed. Madrid, España: Ed. Civitas, S.A., 1984.

DE LA GARZA, Sergio Fernando. **Derecho financiero mexicano**. 7ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 1986.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. 2ª. ed. México, D.F.: Ed. Limusa Noriega, 1993.

FIGUEROA FLORES, María Aimé. **Fiscalidad y derecho tributario**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 2000.

GARZA JUÁREZ, Javier Servando. **Las garantías constitucionales en el derecho tributario**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. Cultural, 1999.

GIANNINI ACHILLE, Manuel Donato. **Instituciones de derecho tributario**. 2ª. ed. Madrid, España: Ed. Jurídica, S.A., 1997.

GONZÁLEZ MÁRQUEZ, José Juan. **Curso superior de derecho tributario**. 4ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. CIMA, 2002.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Luis Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. 2ª. ed. México, D.F.: Ed. Thomson, 2002.

MARGAIN MANAUTOU, María Graciela. **Relación jurídico-tributaria**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. UASLP, 1997.

MORENO ARELLANO, Paola Graciela. **Los tributos**. 3ª. ed. Madrid, España: Ed. ITESM, 1994.



ORTEGA PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho tributario**. 2ª. ed. Barcelona, España: Ed. Ediciones Universitarias, 1994.

QUINTANA ROJAS, Marco Tulio. **Derecho tributario mexicano**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. Trillas, 1991.

Legislación:

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

Código Civil. Decreto Ley 106 del jefe de gobierno de la República de Guatemala Enrique Peralta Azurdia, 1963.

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

Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

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