

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a large, circular emblem. It features a central shield with a figure on horseback, a crown above, and various heraldic symbols. The shield is surrounded by a circular border containing the Latin motto: "CETERAS ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER".

**EXCEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA
REGULADO EN EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO**

LICENCIADO

MIGUEL ALEXANDER BERMEJO GARCÍA

GUATEMALA, JUNIO DE 2019.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**EXCEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA
REGULADO EN EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por el Licenciado

MIGUEL ALEXANDER BERMEJO GARCÍA

Previo a conferírsele el Grado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magíster Scientiae)

Guatemala, junio de 2019.

**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: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán CaríasPalencia
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: M. Sc. Neri Arnoldo Méndez Cruz
VOCAL: M. Sc. Adelaida Isabel Herrera López
SECRETARIO: M. Sc. Armin Cristóbal Crisóstomo López

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

*Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Postgrado*

Guatemala 27 de junio, 2018

Director
Dr. Ovidio David Parra Vele
Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Dr. Parra Vela:

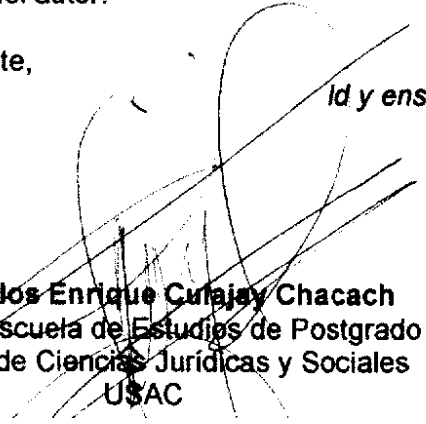
Según Acta del Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta N°. 02-2017, Punto CUARTO, Inciso 4.4 y de la Acta N°. 13.2017, contenida en el Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha guiado, elaborado, tutoriado y revisado el informe final de tesis titulado **Excepción al principio de reciprocidad en materia tributaria regulado en el Derecho Internacional Público** del estudiante **Lic. Miguel Alexander Bermejo García**, el cual se enmarca dentro de los contenidos teóricos metodológicos de la **Maestría en Derecho Tributario** cuyo proceso se realizó durante los meses de enero a junio del 2018.

Tomando como base el reglamento de tesis de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, este informe cumple con los requisitos establecidos en él, por lo tanto, extendemos el dictamen de aprobación para que el Lic. **Bermejo García** pueda continuar con el proceso de tesis.

Así mismo, hacemos constar que los criterios vertidos en la presente tesis son responsabilidad exclusiva del autor.

Atentamente,

Id y enseñad a todos



Dr. Carlos Enrique Cujaj Chacach
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC



Dra. Sandra Elizabeth Herrera Ruiz
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC

Guatemala, 15 de mayo de 2019

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de la tesis denominada:

**EXCEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA
REGULADO EN EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO**

Esta tesis fue presentada por el **Lic. Miguel Alexander Bermejo García**, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizada la corrección indicada, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar
Revisora

Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Gladys Tobar Aguilar
LICENCIADA EN LETRAS
Colegiada 1450



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, 27 de mayo del dos mil diecinueve.-----

En vista de que el Lic. Miguel Alexander Bermejo García aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 77-2018 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EXCEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA REGULADO EN EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

DEDICATORIA

- A Dios: Por permitirme culminar esta meta y llenar de muchos ángeles mi vida.
- A la Virgen María y San Marcelino Champagnat: Por acompañarme e interceder por mí, para poder seguir adelante sin importar las adversidades.
- A mis padres: Mildred Regina (QEPD) por ser mi angelita, interceder y acompañarme siempre desde que me regalo la vida; y Miguel Ángel por siempre apoyarme, acompañarme y amarme tanto. Los amo mucho y les agradezco, porque lo que soy y he conseguido es por su dedicación y apoyo.
- A mis hermanas: Andrea por brindarme tu apoyo siempre y entenderme cuando te necesito y Lourdes por apoyarme en todo momento y alegrarme. Gracias por todo a las dos por todo, las amo mucho.
- A mis abuelitos: Miguel Bermejo, Irma Betancourt y Dámaso García que en paz descansen gracias por tantos recuerdos y enseñanzas que me brindaron y Nohemí Pineda, gracias Abue por estar conmigo en todo momento, enseñarme la esencia de la fortaleza y ser tan amorosa.
- A mis tías, primas e hijos: Especialmente Carolina por ser como una segunda mamá y Miriam, muchas gracias a las

dos por estar pendiente de nosotros y apoyarnos siempre, son muy especiales en mi vida. Las quiero mucho.

A mi familia en general:

En especial a mi Tía Chava, tías y demás familia con un amor muy especial, gracias por su apoyo y estar pendientes de nosotros siempre.

A Mónica Borrayo:

Por regalarme tu amor, tiempo, dedicación, comprensión y apoyo siempre. Gracias por todo y ser tan especial en mi vida. Te amo mucho.

A Carmen y Doña Carmen:

Por darnos su apoyo y cariño en todo momento y ser parte de nuestra familia. Las quiero mucho.

A mis amigos y amigas:

Muchas gracias por estar conmigo siempre, entenderme y apoyarme en cada etapa de mi vida. Los quiero mucho.

A mis compañeros de la Dirección General de Límites y Aguas Internacionales:

Por su apoyo para poder cumplir esta meta y hacer que mi trabajo sea como un segundo hogar.

A todos los que hicieron esto posible

Mi eterna gratitud.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I.....	1
El principio internacional de reciprocidad en el derecho tributario.....	1
1.1 Finanzas públicas.....	1
1.2 Recursos del Estado.....	3
1.3 Fuentes de financiamiento del Estado.....	6
1.4 Actividad financiera del Estado.....	10
1.5 Derecho financiero.....	14
1.6 Integración del derecho financiero.....	18
1.7 Fuentes de derecho financiero.....	21
1.8 Derecho tributario.....	22
1.9 Poder tributario.....	26
1.10 Principios constitucionales de derecho tributario.....	28
1.10.1 Principio de legalidad y de reserva de ley.....	29
1.10.2 Principio de capacidad de pago.....	31
1.10.3 Principio de justicia y de equidad tributaria.....	31
1.10.4 Principio de igualdad.....	32
1.10.5 Principio de generalidad.....	33
1.10.6 Principio de proporcionalidad.....	33
1.10.7 Principio de irretroactividad.....	35
1.10.8 Principio de prohibición de doble tributación.....	36
1.10.9 Principio de no confiscación.....	37
1.10.10 Principio de confidencialidad.....	39
1.11 La relación jurídico-tributaria.....	40
1.12 La obligación tributaria.....	42
1.13 Extinción de la obligación tributaria.....	44
1.14 Medios de extinción de la obligación tributaria.....	45
1.14.1. Pago.....	45



1.14.2 Compensación.....	49
1.14.3 Confusión	50
1.14.4 Condonación o remisión.....	51
1.14.5 Prescripción.....	51
CAPÍTULO II.....	53
Importancia del derecho internacional público en la actualidad	53
2.1 Derecho internacional público.....	53
2.2 Elementos del derecho internacional público	57
2.3 Denominaciones.....	58
2.4 Disciplinas que desarrollan el derecho internacional público	59
2.5 Derecho nacional y derecho internacional	62
2.6 Sujetos del derecho internacional público	66
2.6.1 Los Estados.....	67
2.6.2 Los organismos u organizaciones internacionales	68
2.6.3 El individuo	69
2.7 Fuentes del derecho internacional público.....	70
2.8 Soberanía.....	83
2.9 Derecho diplomático.....	92
2.9.1 Concepto	93
2.9.2 Naturaleza	96
2.9.3 Contenido	97
2.10 Convención de Viena sobre el derecho de los tratados	98
2.10.1 Procedimiento para celebrar un tratado	99
2.10.2 Principios de los tratados internacionales	103
CAPÍTULO III	109
Excepción al Principio de Reciprocidad en materia tributaria regulado en el derecho internacional público	109
3.1 Beneficios fiscales en Guatemala	109
3.1.1 Beneficios fiscales.....	109



3.1.2 Exención tributaria.....	111
3.2 Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas	119
3.3 Principio internacional de reciprocidad.....	125
3.4 Principio internacional de reciprocidad en materia tributaria	130
3.5 Análisis al caso concreto de la excepción al principio internacional de reciprocidad en materia tributaria entre los Estados de Guatemala y Chile	139
CONCLUSIONES.....	151
REFERENCIAS	153



INTRODUCCIÓN



El Estado de Guatemala, al ser miembro de la comunidad internacional, establece relaciones con diversos Estados con base en su política exterior, por lo que el derecho internacional público regula la forma en que se deben llevar a cabo dichas relaciones internacionales. Estas relaciones se encuentran normadas por diversos tratados internacionales que han sido suscritos y cuya finalidad es procurar la coexistencia pacífica y la satisfacción de los fines comunes de los Estados.

Se debe destacar que una parte importante del derecho internacional público, como se ha mencionado, son los tratados internacionales, por lo que, conforme con el presente trabajo de tesis, se debe establecer que el principio internacional de reciprocidad se encuentra regulado en la Convención de Viena de Relaciones Diplomáticas, de 1961.

La característica principal del principio internacional de reciprocidad es la aplicación recíproca de determinadas normas internas o internacionales, que otorguen beneficios a las personas individuales o jurídicas de ambos Estados. En este trabajo, se analiza la aplicación del principio y de su excepción, desde el punto de vista tributario, en virtud de los privilegios e inmunidades de que gozan los agentes diplomáticos acreditados ante el Estado de Guatemala.

Esta temática reviste interés internacional y económico, debido a que por medio de la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria y de su excepción, se observa a algunos Estados que tienen relación con el Estado de Guatemala y sus agentes diplomáticos, acreditados ante el Gobierno, los cuales gozan del beneficio de la exención del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, por lo que conlleva incidencia económica, por la percepción de impuestos que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.



En el desarrollo del presente trabajo, al realizar la investigación acerca del Sistema de Impuestos Internos -SII- del Estado de Chile, se determinó los impuestos a los que se encuentran sujetos los agentes diplomáticos de Guatemala acreditados en dicho Estado. En el caso de Guatemala, al investigar en el Ministerio de Relaciones Exteriores y la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- se establecieron los privilegios e inmunidades de que gozan los agentes diplomáticos acreditados ante el gobierno de Guatemala y la forma en que se les otorga.

El presente trabajo de tesis se circunscribe a dos ámbitos, ya que fue estudiada desde el área del derecho tributario, en virtud de la aplicación de este principio en materia de beneficios fiscales que se otorgan entre Estados, y del derecho internacional público, en virtud que la aplicación de dicho principio y su excepción se realiza entre Estados, de acuerdo con su política exterior y los privilegios e inmunidades de que gozan los agentes diplomáticos acreditados ante un gobierno extranjero. Se analiza el contenido en la legislación guatemalteca, como el establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, la cual regula el principio internacional de reciprocidad, en el sentido de que puede otorgarse la exención del IVA, cuando otro Estado otorgue el mismo trato a los agentes diplomáticos y consulares guatemaltecos que se encuentren en su Estado.

Para explicar la excepción al principio de reciprocidad en materia tributaria regulado en el derecho internacional público, el presente trabajo de investigación se ha dividido en tres capítulos, con la siguiente estructura: en el primer capítulo se desarrolla temas de finanzas públicas, derecho financiero y derecho tributario; en el segundo, se analiza la importancia del derecho internacional público en la actualidad, el tema de soberanía, derecho diplomático y la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados; finalmente, en el tercero, se establece la excepción al principio de reciprocidad en materia tributaria regulado en el derecho internacional público, desarrollando el tema de beneficios fiscales, la exención tributaria, la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, el principio internacional de reciprocidad, un estudio de casos de Estados a los que Guatemala aplica el principio internacional de

reciprocidad en materia tributaria y un análisis del caso concreto de la excepción al principio internacional de reciprocidad en materia tributaria entre los Estados de Guatemala y Chile.





CAPÍTULO I

El principio internacional de reciprocidad en el derecho tributario



Para el derecho internacional público, el principio internacional de reciprocidad es universalmente aceptado en las relaciones internacionales de los Estados, en el presente trabajo se observará la excepción de su aplicación en el ámbito tributario, analizando un caso concreto en el que el Estado de Guatemala la aplica.

1.1 Finanzas públicas

En la actualidad, se considera que las finanzas públicas tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos. Asimismo, puede tener diferentes denominaciones dependiendo del Estado donde se utilice como: finanzas, Ciencia de la Hacienda o de la Hacienda Pública. Alveño (2013) expresa acerca de las finanzas públicas:

Que conforme ha ido evolucionando el Estado la necesidad de los recursos se hizo más ingente, de tal manera que los Estados modernos requieren de millonarias sumas de dinero para cumplir con sus fines, que, en definitiva, en los modernos y democráticos lo debe ser la justicia social, el bien común y la seguridad jurídica, entre otros y esta situación se refleja en las finanzas públicas (p. 25).

El término de finanzas públicas también puede ser desarrollado como hacienda pública, a lo que Musgrave, citado por Arriga (2001), establece que:

Trata del conjunto de problemas que se centran en torno al proceso ingreso-gasto, al respecto, expresa que son problemas de asignación de recursos, de distribución de renta, de pleno empleo, de estabilidad del nivel de precios y de desarrollo. Por



lo tanto, debemos considerar nuestra tarea como una investigación de los principios de la economía pública o, más exactamente, sobre aquellos aspectos de la política económica que surgen en las operaciones del presupuesto público (p. 15).

Dentro de esta definición se puede encontrar varios aspectos de mucha importancia, como la relación que existe entre ingreso y gasto y la distribución que debe realizar el Estado para su funcionamiento y su desarrollo.

Es importante analizar el tema de finanzas públicas con su relación con el desarrollo de un Estado como lo establece Gerard Winter citado por Maite y Guijarro (1989):

Estas tienen relación con la política de desarrollo por dos razones: en primer lugar, en muchos países las inversiones públicas y paraestatales representan una parte determinante de las inversiones totales y la modalidad de financiamiento influye considerablemente en el volumen, estructura y asignación del ahorro nacional y en el recurso al financiamiento externo. Por otra parte, la política fiscal y presupuestaria constituye uno de los instrumentos esenciales de la política económica.

Conforme a la definición anterior, no puede desligarse el tema de las finanzas públicas con el desarrollo económico que va a tener un país, porque las finanzas públicas deben de relacionarse con los objetivos que posee un Estado y para lograr que las finanzas públicas, coadyuven al cumplimiento de los fines del Estado.

De acuerdo con Apolinar Soto (2007), el desarrollo de las finanzas públicas modernas implica el aspecto interdisciplinario, porque conlleva la relación con muchas otras disciplinas como se analizará más adelante, que conlleva una aplicación que debe ser congruente con las funciones del Estados y sus estructuras, con la finalidad de dar soporte al desarrollo social con equidad. Asimismo, se debe considerar que el concepto



cualitativo de las finanzas públicas debe penetrar a la formulación del presupuesto público que sea instrumento de transformaciones sociales y económicas sustentables.

Según Villegas (2000) sobre este tema: "Para poder realizar la debida comprensión del significado conceptual de las finanzas públicas se requiere recurrir a cuatro nociones fundamentales vinculadas entre sí: necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público" (p. 2).

Es necesario obtener los suficientes ingresos para poder realizar los gastos públicos, esto es de vital importancia para que el Estado pueda cumplir sus finalidades, por lo que, a continuación, se analizará el tema de los recursos del Estado.

1.2 Recursos del Estado

En la antigüedad, de acuerdo con Sablich (2012), los ingresos provenientes de del dominio constituyeron la principal fuente de recursos, pero a partir del siglo XIX perdieron significación financiera, porque fueron reemplazados por otros medios, principalmente por los tributos y por los empréstitos.

En la actualidad, los recursos del Estado no pueden limitarse a asegurar la cobertura de los gastos de administración, porque el Estado puede intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social de la población y el desarrollo económico de la nación.

En términos generales, conforme a Ramón Valdés Costa (1996) establece que: "Los recursos públicos son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica" (p. 1).



Dentro de este concepto de recursos públicos, se determina que puede variar la naturaleza de los ingresos que reciba el Estado, pero que estos tienen la finalidad de cubrir las necesidades públicas.

De conformidad con Villegas (2001) sobre el tema de recursos establece: "Se debe diferenciar la palabra recurso, que se refiere a toda suma devengada, de la palabra ingreso, que se refiere específicamente a aquellas sumas que efectivamente entran a tesorería" (p. 50).

Asimismo, Fonrouge (2005) los define como: "Ingresos que obtiene el Estado preferentemente en dinero para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social" (p. 195).

Entonces, los recursos del Estado se originan de los ingresos que pueden emanar del patrimonio del Estado, según Villegas (2000), en los casos siguientes:

- a) Cuando el ente público explota, arrienda o vende sus propiedades mobiliarias o inmobiliarias;
- b) Cuando privatiza empresas públicas;
- c) Cuando obtiene ganancias mediante sus acciones en dichas empresas o en otras privadas en las que haya resuelto invertir;
- d) Cuando los ingresos se obtienen de otras actividades que resultan productivas.

Aunque estos ingresos son importantes para el funcionamiento del Estado, la mayor parte de ingresos son obtenidos del patrimonio de los particulares, en forma coactiva y mediante los tributos. Asimismo, en algunas ocasiones el Estado debe recurrir al crédito público, obteniendo bienes en calidad de préstamo o en situaciones extremas mediante manipulaciones monetarias.



La clasificación de los recursos del Estado, según Morselli (1947) y Fonrouge (2005) ha tenido una diversidad de criterios a lo largo del tiempo, porque se ha modificado con la evolución de la sociedad y de las finanzas públicas, por lo que se resumen los criterios más relevantes:

- **Recursos originarios o inmediatos:** se llama recursos originarios a los que las entidades públicas obtienen de fuentes propias de riqueza, sea que posean un patrimonio fructífero, sea para que ejerzan una industria o un comercio.
- **Recursos derivados o mediatos:** estos recursos son los que las entidades públicas se procuran mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad, por lo que estos derivan de economías privadas.
- **Recursos ordinarios:** son los que se forman regular y continuamente para ser destinados a cubrir el presupuesto financiero normal, estos están frente a los gastos ordinarios.
- **Recursos extraordinarios o excepcionales:** estos ingresos tienen un carácter esporádico, siendo provocados por excepcionales necesidades, por eso están frente a los gastos extraordinarios.

Los ingresos o recursos que obtenga el Estado se obtienen de diversas formas, esto origina las fuentes de financiamiento que conllevan la obtención de ingresos para el cumplimiento de sus fines.



1.3 Fuentes de financiamiento del Estado

Sobre las fuentes de financiamiento, de acuerdo con Fonrouge (2005) y Villegas (2001) que establecen que los recursos del Estado deben dividirse en dos grandes grupos que se sintetizarán de la manera siguiente:

A. Provenientes de bienes y actividades del Estado

Estos se originan por la producción de bienes del dominio, empresas y servicios públicos e industrias y comerciales.

a) Bienes de dominio público: son los bienes que posee el Estado que son sociales antes que estatales, por cuanto están destinados al disfrute de toda la comunidad y son utilizables por todas las personas sin discriminación. Estos bienes pueden ser naturales o artificiales, por su destino común no pueden ser objeto de apropiación privada. Normalmente el uso de estos bienes es gratuito, pero en algunas ocasiones el Estado puede exigir el pago de alguna suma de dinero por su uso particularizado.

b) Bienes de dominio privado: el Estado, posee otros bienes que pueden satisfacer necesidades individuales o colectivas, pero que no afectan al uso de todos los habitantes, sino al de determinadas personas vinculadas a ellos por su adquisición, locación, administración u otra contratación. Estos bienes son generalmente enajenables y prescriptibles, pudiendo distinguirse entre propiedades inmobiliarias y propiedades mobiliarias.

c) Recursos de las Empresas Estatales: las empresas públicas son unidades económicas de producción pertenecientes al Estado, que pueden formar parte de la administración general con independencia funcional, o descentralizadas con independencia funcional total, pero con control estatal. Estas empresas producen bienes o servicios con destino al mercado interno o mercado externo. Dentro de estas empresas estatales se puede mencionar las que tienen a su cargo servicios públicos,

empresas nacionales, industriales y comerciales, los recursos obtenidos por la privatización de las empresas estatales y los monopolios fiscales.



d) Recursos gratuitos: se refiere a los ingresos que obtiene el Estado en virtud de liberalidades; es decir, de la entrega no onerosa de bienes por parte de terceros. Estos facilitan dichos bienes en forma voluntaria y sin que el Estado utilice su poder de imperio. Los ingresos de este tipo pueden provenir de particulares (por medio de donaciones o legaciones) de entes internacionales o Estados extranjeros (por medio de ayudas internacionales para determinado fin).

B. Provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía y al poder del imperio

a) Tributos: una fuente muy importante para los ingresos del Estado son los tributos, por lo que García Vizcaíno (1996) se define al tributo como: "Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley" (p. 41).

De esta definición se puede extraer que la nota característica del tributo es la obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado. Se debe destacar que dentro del tema de los tributos modernamente se tiene como principio fundamental el de la capacidad de pago, que se entiende como la aptitud económica de los miembros de la comunidad poseen para contribuir a los gastos públicos.

Doctrinariamente la clasificación más aceptada por García Vizcaíno (1996) Villegas (2001) y Fonrouge (2005) y de los tributos establece que estos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales, aunque en el caso de Guatemala también se agrega el arbitrio, los cuales se desarrollan a continuación:



i. Tasas: se define a la tasa como: "Tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente". (Villegas, 2001, p. 90).

En el caso de Guatemala las tasas se encuentran reguladas en el artículo 72 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República, en donde se establece que serán pagadas por los servicios públicos municipales que reciba el contribuyente.

ii. Contribución: son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

- **Contribución Especial:** el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en su artículo 13 la define como: "Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales".
- **Contribución especial por mejora:** el Código Tributario, en su artículo 13 la define como:

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

iii. Arbitrio: el Código Tributario, en su artículo 12 los define como: "Arbitrio es el impuesto decretado por ley en favor de una o varias municipalidades".



iv. Impuesto: Giuliani (2005) define al impuesto como: “Las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por ley como hechos imposables” (p. 255).

Asimismo, Giannini (1956) define impuesto como:

La prestación pecuniaria que una entidad pública tiene el derecho a exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley, con el propósito de obtener un ingreso (pp.70-71).

Por lo que los impuestos pueden dividirse en:

- **Impuestos reales u objetivos:** son aquellos que consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente.
- **Impuestos personales o subjetivos:** son aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva.
- **Impuestos directos:** son los tributos que se extraen directamente del patrimonio o del rédito del contribuyente, tomados como expresión de su capacidad contributiva.
- **Impuestos indirectos:** son los tributos que gravan el gasto o el consumo, o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva.

Es importante el desarrollo de la clasificación anterior, en virtud que la excepción de la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, se aplica en el Impuesto al Valor Agregado –IVA-.



b) Recursos por sanciones patrimoniales: son las prestaciones pecuniarias coactivamente exigidas a los particulares para reprimir las acciones ilícitas, para resarcir el daño a la colectividad que significa el impedimento o la turbación en la acción estatal destinada a satisfacer las necesidades públicas y para intimidar a los transgresores a los fines de que no cometan nuevas infracciones sancionables.

c) Recursos monetarios: el Estado posee la potestad monetaria para poder ejercer la actividad financiera, por lo que se encarga del manejo de la banca central y el derecho a emitir moneda, porque constituye una forma de obtener ingresos.

d) Recursos del crédito público: las finanzas tradicionales concebían al empréstito como un recurso extraordinario, pero en la actualidad se considera de carácter normal. Los empréstitos son prestamos que un particular concede al Estado y que se materializa en bonos, cédulas, pagares u otras obligaciones. El empréstito responde a necesidades financieras, de forma clásica y tradicional del crédito estatal, los anticipos, bonos o letras de Tesorería, para satisfacer necesidades monetarias.

El Estado posee diversas fuentes de financiamiento como se analizó con anterioridad, estos recursos los obtiene para poder cumplir con sus fines y cubrir las necesidades básicas de la población, es relevante que se analice la actividad financiera del Estado.

1.4 Actividad financiera del Estado

El Estado se encarga de realizar diversas funciones de carácter complejo, para cumplir con su fin primordial que es la consecución del bien común de la población guatemalteca. Para poder realizar estas funciones, el Estado debe obtener los ingresos necesarios, porque conllevan erogaciones en las distintas áreas de actividad del Estado.



Se puede definir la actividad financiera como: “El conjunto de operaciones del Estado que tiene por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de los gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y los servicios públicos aptos para satisfacer las necesidades de la comunidad” (Villegas, 2000, p. 12).

Es importante que se analice la actividad financiera del Estado que Carlos Fonrouge (2005) establece:

Constituyen manifestaciones fundamentales de la actividad financiera los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos; y que, si bien la materia sobre la cual se desarrolla es económica, corresponde a un sujeto político, que es el Estado y un objeto de la misma índole (p. 4).

Las dos definiciones anteriores reflejan, que la actividad financiera del Estado, conlleva la obtención de los ingresos necesarios para su correcto funcionamiento y que después de determinar que funciones debe desarrollar el Estado para la obtención de sus fines, van a realizarse los gastos públicos correspondientes.

Siendo tan importante para este tema la actividad financiera del Estado, Villegas (2001) establece que:

La actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas en favor de los organismos públicos. Merced a estas transferencias, las entidades estatales pueden disponer de los medios de pago necesarios para realizar las funciones encomendadas (p. 9).

En la definición anterior, se observa que la actividad financiera se debe realizar en favor de organismos del Estado, ellos son los que deben de disponer del dinero para



poder realizar el gasto público. Pío Ballesteros (1940) describe a la actividad financiera como:

Comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender a los gastos que le causará para cumplir su deber de atender a las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad (p. 8).

Dentro de la descripción de Ballesteros, se puede observar que dentro de la actividad financiera del Estado, se alcanza la interacción de los elementos principales de las finanzas públicas, siendo estos la necesidad pública, el gasto público, el servicio público y el recurso público.

De acuerdo con Villegas (2001) se puede establecer que la principal característica de la actividad financiera es la instrumentalidad, que conlleva que esta actividad no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental, porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.

El tema de la actividad financiera del Estado, resumiendo lo establecido por Fonrouge (2005), engloba distintos ámbitos que se deben analizar siendo estos:

- **El ámbito económico:** desarrolla lo relativo a los ingresos y gastos públicos que debe realizar el Estado para cumplir con las necesidades públicas.
- **El ámbito político:** es el conjunto de decisiones que realizan los funcionarios públicos encargados de la administración del presupuesto del Estado, sobre cómo llevar a cabo la gestión de las finanzas del Estado.



- **El ámbito jurídico:** se refiere a las normas jurídicas que se encargan de regular la actividad financiera del Estado, se realiza a través de la rama del derecho financiero.
- **El ámbito social:** es la disciplina que estudia la realidad y la cultura fiscal de un país en un contexto histórico y político concretos.
- **El ámbito administrativo:** se refiere al conjunto de procedimientos administrativos que hacen posible que se pueda llevar a cabo la actividad financiera del Estado.

La actividad financiera no puede realizarse solamente desde un ámbito aislado del Estado, porque por la complejidad de las actividades que debe realizar para poder cubrir las necesidades de la población y cumplir la finalidad principal que en el caso de Guatemala es el bien común, debe tratar de englobar los ámbitos analizados anteriormente.

Asimismo, de acuerdo con Villegas (2001) se puede establecer que la actividad financiera del Estado se integra por tres actividades parciales diferenciadas:

- a) La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero;
- b) La obtención de ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas; y
- c) La aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos.

Un elemento importante en la actividad financiera que realiza del Estado es la planeación que debe realizar para un plazo determinado, esto se logra por medio del



presupuesto de ingresos y egresos del Estado, el cual se realiza normalmente anualmente, éste debe contemplar los ingresos ordinarios y extraordinarios que se van a obtener, así como, los gastos públicos que deben realizarse para el funcionamiento del Estado y los imprevistos que puedan surgir.

Para entender correctamente el tema de las finanzas públicas desde la perspectiva jurídica, se debe analizar a las ramas del derecho con las que se relaciona directamente, siendo estas el derecho financiero y el derecho tributario.

Dentro del presente trabajo debe desarrollarse el tema del derecho financiero, en virtud que es la rama del derecho que se encarga de crear el ordenamiento jurídico de la actividad financiera del Estado, este tema se relaciona con la aplicación de la excepción del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, porque como se desarrollará en el capítulo conlleva la obtención de recursos públicos, en este trabajo se relaciona con los ingresos tributarios que percibe el Estado al aplicarse esta excepción y estos se utilizan para cubrir las necesidades públicas, por medio de los servicios públicos.

1.5 Derecho financiero

La finalidad del principal del derecho financiero es estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, siendo éste una rama del derecho público por su naturaleza, objeto y contenido.

Myrbach Rheinfeld, citado por Fonrouge (2005, p.23), lo define como: “Las normas del derecho público positivo que tienen por objeto de reglamentación de las finanzas de las colectividades públicas (Estado y otros entes con la administración propia existentes en el interior de aquel)”.



Conforme la definición anterior, se observa la relación que existe entre el derecho y las finanzas públicas, que tiene como objeto la regulación de las actividades financieras que realiza el Estado en beneficio de la población.

También puede expresarse que de acuerdo con José Ferreiro (2009) el derecho financiero, regula las acciones y relaciones de la Hacienda Pública, porque es una actividad diferenciada de otras actividades que se regulan en el ordenamiento jurídico, esta actividad la realiza el Estado teniendo como objeto los ingresos y gastos públicos y posee un carácter de instrumentalidad.

En relación con lo anterior, Carrasco Irriarte (2004) establece que la hacienda pública debe entender el conjunto de bienes que un gobierno posee en un momento dado, para realizar sus atribuciones, así como las deudas que son a su cargo por este motivo (p. 1).

Se observa la estrecha relación que existe entre el derecho financiero y la hacienda pública, tomando como base las definiciones anteriores, porque por medio de esta rama del derecho se va a regular lo concerniente a la hacienda pública.

Por su lado, Villegas (2001) establece que el derecho financiero es: “El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado” (p. 119). Con base en esta definición, se desprende que la actividad financiera del Estado al ser el objeto del derecho financiero solo puede ser considerada como una actividad jurídica.

La actividad financiera se integra por tres actividades, porque requiere un presupuesto, que será el plan de actuación del Estado en forma contable y monetaria para poder realizar todas las acciones necesarias para poder atender las necesidades públicas. Por lo que la actividad financiera al relacionarse con personas individuales y jurídicas en su funcionamiento debe poder manifestarse en normas jurídicas.



Es importante entender la relación que existe entre la actividad financiera que realiza el Estado y el derecho financiero, por lo que Villegas (2001) nos explica:

El desenvolvimiento de la actividad financiera creando relaciones jurídicas, porque estas relaciones surgen entre los distintos órganos públicos entre sí como consecuencia de la materialización de fenómenos financieros, así como las que surgen entre el Estado y los particulares. Dentro de estas relaciones el Estado puede tomar el papel de sujeto activo, cuando pretende de los particulares sumas tributarias, o un papel pasivo, como cuando resulta deudor de un empréstito (p. 119).

Conforme lo anterior, la actividad financiera del Estado, al crear las relaciones jurídicas, origina el derecho financiero, también las desarrolla entre el Estado y la población, pudiendo ejercer el Estado un sujeto activo o pasivo dependiendo del papel que desempeñe.

De acuerdo con lo expresado por Villegas (2001) y a Kelsen (2008) acerca del desenvolvimiento de la actividad financiera se establece que se desprende que las facultades estatales y particulares no pueden tener existencia como facultades protegidas por el orden social vigente, sin normas jurídicas que las establezcan. Por lo que estas facultades que realiza deben encontrarse reguladas en las normas jurídicas, porque para que exista una comunidad jurídicamente organizada, la posición de todos y cada uno de los integrantes de sus integrantes, así como sus atribuciones y deberes, deben ser asignadas por el derecho en virtud de las normas que dicte el Estado. Por lo que no habría organización posible de la comunidad sin ese requisito, porque el derecho, como técnica social es el que induce al individuo a abstenerse de la actuación indebida en la esfera de los intereses de los otros. Si tal interferencia existe, la comunidad organizada reacciona mediante la sanción.

Es importante considerar que el derecho financiero es una disciplina jurídica particular dentro del ámbito del derecho y su campo de acción lo constituye la actividad

financiera, que es una actividad distinta a las demás acciones que realiza el Estado por su contenido y el estudio de ciertas instituciones jurídicas.



Por su lado, Maybach Rheinfeld, citado por Fonrouge (2005), fue el primero que señaló que debía estudiarse el derecho financiero desde el punto de vista eminentemente jurídico, diferenciándolo del derecho administrativo y del derecho privado, porque consideraba que debía analizarse desde un punto de vista autónomo.

Asimismo, se puede establecer una definición más amplia del derecho financiero como la desarrollada por Sáinz de Bujanda (1977) que expresa:

Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos (p. 33).

Villegas (2001) considera que la definición del italiano Giannini es más simplificada, la que establece lo siguiente: “El conjunto de normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público” (p. 121).

Con base en las definiciones anteriores, se puede determinar que el derecho financiero son un conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular la actividad financiera del Estado, que conlleva la obtención, gestión y regulación del gasto de los recursos públicos por medio de los servicios públicos para el cumplimiento de las necesidades públicas. Por lo que, a continuación, se analizará el contenido que posee el derecho financiero.



1.6 Integración del derecho financiero

El derecho financiero se encarga de regular desde el ámbito jurídico, la actividad financiera que se hace efectiva en cuanto realiza las erogaciones necesarias para satisfacer las necesidades públicas, asimismo las acciones que debe realizar el Estado para obtener los recursos para poderlas cubrir dichas necesidades por medio de los servicios públicos.

Las principales partes del derecho financiero conforme a Fonrouge (2005, p.32) se puede establecer que son:

- El derecho presupuestario, que constituye una parte esencial del derecho financiero, que por su objeto y características se complementa con el régimen jurídico de las inversiones y gastos públicos y su control.
- La administración del patrimonio del Estado, concibiendo al patrimonio en un sentido particular, diferente del que tiene el derecho civil, más bien se aproxima a un concepto económico, esta concepción incluye, el régimen de los servicios públicos y de empresas estatales o con participación oficial.
- La aplicación o recaudación de los tributos, por medio del derecho tributario o derecho fiscal.

Se puede destacar de esta clasificación de las partes importantes, que desarrolla tres elementos que son básicos para el desarrollo del derecho financiero, porque se establece la planificación de la actividad financiera por medio del derecho presupuestario, así como, la administración de los bienes y patrimonio del Estado, que conlleva la administración de los servicios públicos y empresas estatales y la recaudación y fiscalización de tributos, que son parte de los ingresos tributarios por medio del derecho tributario.



Es importante la opinión de Sáinz (1977) acerca del contenido del derecho financiero determinando que:

Puede ser idealmente descompuesto en dos partes esenciales, una referida a la constitución u organización de la Hacienda y la otra a sus procedimientos de administración o gestión. En el haber de la Hacienda incluye a los recursos (tributos, monopolios, deuda pública y patrimonio del Estado) a los derechos económicos de la Hacienda (créditos tributarios, derechos de participación en la renta de monopolios, derecho sobre bienes patrimoniales y sobre sus productos) e ingresos públicos (prestaciones tributarias, ingresos monopolísticos, productos de la deuda pública y rendimientos patrimoniales). Asimismo, establece como rama del derecho financiero al derecho tributario, al derecho del patrimonio público, al derecho de la deuda pública y al derecho presupuestario y de la contabilidad pública (p. 476).

Conforme esta opinión de Bujanda, se puede inferir que se refiere a la desintegración del contenido del derecho financiero en una parte sustantiva, que se refiere a los recursos públicos, derechos, constitución y como se debe organizar la hacienda pública y una parte adjetiva que se encarga de su gestión y procedimientos administrativos.

Por su lado, Griziotti citado por Fonrouge (2005, p.32) considera que las: “Disciplinas complementarias o integrantes del derecho financiero, son las siguientes: derecho financiero constitucional, derecho financiero administrativo, derecho financiero procesal, derecho financiero penal, derecho financiero procesal penal, derecho financiero internacional, filosofía del derecho financiero”.

Con base en el contenido que posee el derecho financiero, existen varias disciplinas o ramas del derecho que se relacionan directamente con él, esto conlleva una regulación más específica sobre determinado tema para el correcto funcionamiento



del Estado. Por lo que, a continuación, se desarrollará algunas características jurídicas propias del derecho financiero.

De acuerdo con Villegas (2001, p. 36) establece que dentro del contenido del derecho financiero se encuentra varios sectores con caracteres jurídicos propios:

- a) **La regulación jurídica del presupuesto:** el presupuesto es un instrumento legal que calcula y autoriza los gastos y prevé los ingresos para solventarlos, determinando las respectivas atribuciones de los órganos del Estado en la gestión financiera. Asimismo, se desarrolla el tema de un derecho presupuestario y este régimen jurídico se complementa con el de la ejecución de los gastos públicos y su correspondiente control.

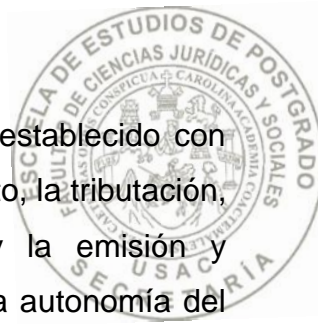
- b) **El derecho tributario:** se encarga de regular las relaciones concernientes a la tributación en general que debe realizar la población para que el Estado pueda obtener recursos para cubrir las necesidades públicas.

- c) **La gestión patrimonial:** se refiere a la regulación jurídica de la administración del patrimonio del Estado.

- d) **El crédito público:** es la regulación legal de todo lo atinente al crédito público, que está constituida por todas aquellas normas jurídicas que disciplinan las múltiples relaciones que surgen entre Estado y prestamistas, cuando el primero utiliza los recursos provenientes del crédito.

- e) **Derecho monetario:** el conjunto de normas jurídico- económicas relacionadas con la moneda que emite y administra el Estado.

Como se ha analizado en el desarrollo del presente capítulo, el derecho financiero establece la regulación jurídica de la actividad financiera del Estado, por lo que por ser una actividad específica conlleva una serie de caracteres jurídicos que deben ser



regulados por esta rama del derecho, por lo que de acuerdo con lo establecido con anterioridad, se refiere a las normas jurídicas específicas del presupuesto, la tributación, la administración de los bienes del Estado, el crédito público y la emisión y administración de la moneda. Dentro del siguiente tema se analizará la autonomía del derecho financiero con base en estas características jurídicas propias que posee.

1.7 Fuentes de derecho financiero

Se debe realizar un estudio de donde surgen las normas que regulan la actividad financiera del Estado por medio del derecho financiero. Sobre este tema Fonrouge (2005) establece que:

La expresión fuente del derecho en sentido de medios generadores de normas jurídicas; es decir, como formas de creación e imposición de estas, por lo que los autores coinciden en enumerar como fuentes del derecho financiero: la ley, los reglamentos y los tratados internacionales. Algunos incluyen la Constitución, la costumbre y los principios generales del derecho y ninguno menciona la jurisprudencia y la doctrina (p. 63 y 64).

Por lo que las fuentes del derecho financiero son las formas de creación u origen que establecen las directrices de las normas que van a encargarse de regular la actividad financiera en el ordenamiento jurídico del Estado, es importante el análisis de cada una de ellas. A continuación, se desarrollará el tema de las fuentes del derecho financiero desde la perspectiva del ordenamiento jurídico guatemalteco:

- a) **La Constitución:** la Constitución Política de la República de Guatemala es la norma suprema del ordenamiento jurídico de Guatemala, dentro de la cual se encuentran establecidas normas de carácter financiero y tributario en el Capítulo IV, Régimen Financiero, del Título V, Estructura y Organización del Estado. En



estas normas se encuentra regulada la supremacía constitucional y algunos principios generales de la tributación.

- b) **La ley:** es una de las principales fuentes del derecho financiero, porque dentro de ella se desarrolla la materia financiera y tributaria, esto se reafirma con lo establecido en el artículo 239 de la Constitución, que regula el principio de legalidad en materia tributaria, por lo que no podría existir actividad financiera del Estado sin ley que la regule.
- c) **Reglamentos:** es importante también la función que realizan los reglamentos que emita el Organismo Ejecutivo, porque por medio de ellos se establecen procesos financieros y tributarios, pero estos no pueden contradecir lo establecido en la Constitución y en las leyes ordinarias.
- d) **Tratados internacionales:** dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco los tratados internacionales tienen la misma jerarquía que una ley ordinaria, porque para que entre en vigencia deben de cumplir con el proceso legislativo. Los tratados pueden regular la actividad financiera y tributaria del Estado, mientras no sea contrario, a lo establecido en la Constitución y las normas ordinarias.

Dentro del desarrollo de estos temas se observa que existe una íntima relación entre el derecho financiero y el derecho tributario, por lo que, a continuación, se desarrollarán sus aspectos más importantes y su relación con el presente trabajo.

1.8 Derecho tributario

Esta rama del derecho se encuentra relacionada con el presente trabajo, en virtud que se va a analizar la aplicación de la excepción del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, deben desarrollarse sus principales elementos, para



poder comprender como se origina la interacción entre el derecho tributario y el derecho internacional y la aplicación de dicho principio y su excepción.

Martín y Rodríguez (1995) expresan que la creación del derecho tributario, que también puede ser denominado derecho fiscal o derecho impositivo, por no encontrarse su objeto en otras ramas del derecho, por lo que se puede establecer que es la parte del derecho financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, efectivamente, se distingue del resto de las manifestaciones de la actividad financiera por tener objetos e institutos exclusivos.

García Vizcaíno (1996) establece que: "Las doctrina brasileña, italiana, española y latinoamericana suelen usar la denominación derecho tributario, en tanto que los alemanes emplean derecho impositivo y los franceses y anglosajones prefieren la expresión derecho fiscal" (p. 137).

Se observa que, dependiendo de la región del mundo, puede denominarse el derecho tributario de distinta forma, con base en el punto de vista de su estudio y las instituciones que lo componen.

La denominación de derecho fiscal no resulta conveniente, en virtud que dicho concepto abarca todos los ingresos del fisco o del Estado, lo cual supera lo regulado y comprende más materias que las que le corresponden al derecho tributario.

El derecho tributario puede ser definido como: "El conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales" (Martín y Rodríguez, 1995, p.8).

Para Jarach (1996) el derecho tributario es:

El conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del derecho tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y



principios” (p. 361). Fernando Saiz de Bujanda (1975) le da un tratamiento sencillo definiéndolo como: "Aquella parcela de ciencia del derecho que se refiere a la tributación (p. 47).

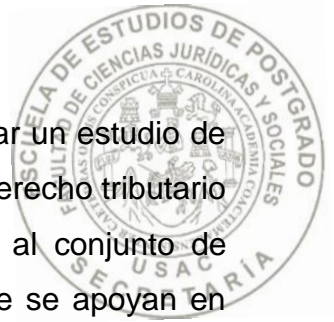
Alveño (2013) define al derecho tributario como: "Es el conjunto de normas jurídicas positivas que regulan los tributos, sus distintos aspectos y las consecuencias que generan” (p. 30).

Tomando como base las anteriores definiciones se puede definir al derecho tributario como el conjunto de normas jurídicas, principios e instituciones que se encargan de regular todos los aspectos relacionados con los tributos, como su creación, recaudación, gestión y demás aspectos; asimismo, como los beneficios y consecuencias que se generan.

Erick Santiago (2008, p.2 y 3) advierte que el derecho tributario comprende dos grandes partes que son las siguientes:

- **La parte general:** dentro de esta parte se encuentran contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr la coacción (*Ius Puniendi*) lo cual significa que el tributo está regulado en forma tal, que imposibilite la arbitrariedad.
- **La parte especial:** contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios.

Se puede determinar que la parte general y especial del derecho tributario, son las encargadas de reglamentar los principios y normas relacionadas con los distintos tributos, para que el Estado posea la coacción necesaria para llevar a cabo la recaudación y fiscalización de los tributos.



Con base en lo anterior, de acuerdo con Santiago (2008) al realizar un estudio de las partes del derecho tributario debe analizarse que la codificación del derecho tributario se deberá realizar con base en el sistema tributario, que se refiere al conjunto de tributos de un determinado país y en un momento histórico, por lo que se apoyan en estos elementos para la creación del derecho tributario.

Es importante desarrollar la clasificación que existe del derecho tributario, por lo que se resumirá la que establece Villegas (2001) siendo esta:

- **Derecho tributario material:** esta parte del derecho tributario contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria, denominado el hecho imponible. Además, sus normas establecen de una manera tácita o expresamente quiénes sujeto activo, quiénes son los sujetos pasivos y en determinados casos, quienes son los obligados al pago con base en la ley. También contiene las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, por lo que desaparece la obligación a cumplir con la obligación tributaria, que puede surgir por medio de los beneficios tributarios y las exenciones, que como se desarrolla más adelante es el tema sobre el que versará la aplicación de la excepción al principio internacional de reciprocidad en materia tributaria.

Comprende también el derecho tributario material, los elementos cualitativos, para fijar la magnitud pecuniaria de la pretensión crediticia, así como los medios extintivos de la obligación tributaria.

- **Derecho tributario Formal:** esta parte del derecho tributario va a suministrar las reglas, procedimientos e instrumentos del proceder del Estado para que el tributo creado por la ley se transforme en tributo percibido por la administración tributaria.

Por lo que el derecho tributario formal, suele desarrollar todas las normas reguladoras de relaciones jurídicas derivadas de los deberes formales o instrumentales.



Posteriormente a analizar diferentes conceptos y la clasificación del derecho tributario, se puede observar que el derecho tributario Material posee una íntima relación con la aplicación de la excepción de la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, porque se va a determinar que la exención de impuestos que gozan las Misiones Diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de Guatemala.

1.9 Poder tributario

El Estado de Guatemala en ejercicio de su soberanía y el ordenamiento jurídico, goza de la facultad de por medio de la ley crear distintos tributos y exigirlos a la población, así como de otorgar algunos beneficios tributarios o exenciones, a determinadas personas individuales y jurídicas o para incentivar alguna actividad económica.

El poder tributario es fundamental en el derecho tributario, se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que se desarrolla en los principios constitucionales. Catalina García Vizcaíno (1996) desarrolla el poder tributario en la siguiente definición:

Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las persona a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y sancionar las sanciones respectivas (p. 918).



La potestad o poder tributario, otorga al Estado el poder de poder crear los tributos y obligaciones o deberes formales, que considere necesarios para el cumplimiento de sus distintas funciones y cubrir las necesidades básicas de la población por medio de los servicios públicos. Este poder tributario del Estado, deberá ejercerse con base en el principio constitucional de legalidad que se analizará en el siguiente tema.

De acuerdo con Giuliani Fonrouge (2005) se desarrollarán los caracteres esenciales del poder tributario relacionando algunos caracteres con la regulación en la legislación de Guatemala, estos son los siguientes:

- a) **Abstracto:** para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto que se haga efectivo en una actividad de administración, esto se realiza por medio del Gobierno. En Guatemala se encuentra regulado en el artículo 152 de la Constitución Política, como el poder público.
- b) **Permanente:** en virtud de que el poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar. Este elemento se relaciona con lo establecido en los artículos 140 y 141 de la Constitución política, porque este poder se deriva de que el Estado de Guatemala es soberano.
- c) **Irrenunciable:** el Estado no puede desprenderse del poder tributario, porque sin él no podría subsistir, porque el Estado necesita de los tributos para poder cumplir con sus fines.
- d) **Indelegable:** el Estado no puede renunciar a su poder tributario, porque es un derecho que ejerce en forma absoluta y total, por lo que no puede delegarlo, porque perdería la potestad de crear y cobrar tributos. En Guatemala se encuentra regulado en el artículo 141 de la Constitución Política, porque se relaciona con la soberanía del Estado.



- e) **Limitado:** el poder tributario del Estado se encuentra limitado por lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala y el ordenamiento jurídico guatemalteco, por lo que se relaciona íntimamente con el principio de legalidad.

Conforme lo expuesto con anterioridad, la potestad tributaria se relaciona directamente con la aplicación de los principios de derecho tributario establecidos en la Constitución Política de la República, como se analizará posteriormente se debe tener como fundamento el principio de legalidad.

1.10 Principios constitucionales de derecho tributario

Los principios del derecho tributario se relacionan con el tema anterior del poder tributario, porque esta rama del derecho tiene mucha relación con el derecho constitucional, la Constitución Política, se encuentra el fundamento el derecho tributario positivo en el artículo 239 que establece:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.



Con base en lo anterior es importante que se desarrollen los principios constitucionales del derecho tributario estableciendo que los más importantes son los siguientes:

1.10.1 Principio de legalidad y de reserva de ley

Este principio puede enunciarse con la frase latina *nulum tributum sine lege*, que quiere decir, que no hay tributo que no se encuentre contemplado en ley.

Dicho principio se basa en la teoría de jerarquía normativa establecida por Kelsen (2008):

La gradación del orden jurídico -y con esto solo se piensa, por de pronto, en el orden jurídico -estatal singular- puede representarse quizás esquemáticamente en la siguiente forma: bajo la suposición de la norma fundamental - el sentido de este supuesto ya fue precisado en lo que antecede-, la más alta grada jurídico-positiva la representa la constitución, tomada en el sentido material del vocablo, cuya función esencial consiste en regular los órganos y el procedimiento de la producción jurídica general; es decir, la legislación (p. 75).

Se puede encontrar el principio de jerarquía normativa en el último párrafo del artículo 239 de la Constitución Política, que regula:

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.



La jerarquía normativa es muy importante en el ámbito del derecho tributario, porque se debe tener como fundamento lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula que los tributos y otros aspectos del deben ser creados por medio de leyes o normas ordinarias que se encuentran en la escala inferior, dentro de esta escala se encuentran los Tratados Internacionales, en el caso del presente trabajo se desarrolla los temas de privilegios e inmunidades de las misiones diplomáticas en materia tributaria que se encuentra regulado en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, en la escala inferior se encuentran los Reglamentos o normas reglamentarias, que son las encargadas reglamentar los procedimientos en que se recaudaran los tributos, por lo que ninguna norma de carácter inferior puede modificar una norma superior, porque eso quebrantaría el principio de legalidad y reserva de ley.

Sobre la relación que poseen estos principios Monterroso (2005) establece:

Analizando en esencia los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley se concluye en que ambos enmarcan una situación dependiente, porque son concordantes; el primero -Principio de legalidad- relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una Ley y el segundo -Principio de reserva del ley- regula que para que esta ley sea válida debe ser creada por órgano competente, en el caso de Guatemala, en el Organismo Legislativo es el ente competente para la realización de esta función (p. 30).

Con base en lo anterior, se observa la relación que poseen los principios de legalidad y reserva de ley, la cual conlleva que la ley deberá ser creada por el Congreso de la República de Guatemala; y que solamente las leyes que emanen de este órgano, van a poder regular los aspectos tributarios de conformidad con lo establecido en la Constitución Política.



1.10.2 Principio de capacidad de pago

Este principio se refiere a que los contribuyentes deben tener capacidad económica para poder realizar el pago de los tributos. Alveño (2013) establece: "Sería ineficaz la norma de derecho positivo que estableciera tributos que los contribuyentes no pudieran pagar, y no solo sería ineficaz, sino que se convertiría en derecho vigente no positivo desde el punto de vista de su efectividad" (p. 54).

Se encuentra regulado este principio en el artículo 243 de nuestra Constitución Política que regula: "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago".

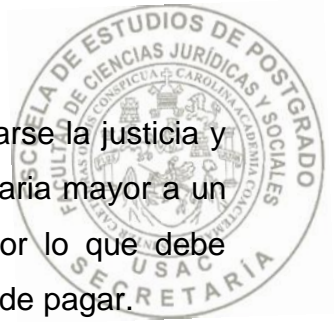
La regulación de este principio es de mucha importancia para la aplicación correcta de las normas tributarias, porque el Estado por medio de la administración pública debe tener en cuenta la capacidad económica que poseen los contribuyentes para poderles exigir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

1.10.3 Principio de justicia y de equidad tributaria

Estos dos principios son valores de la axiología jurídica, que se relacionan con el principio de igualdad, por lo que en materia de derecho tributario por lo que de acuerdo con Alveño (2013) cuando se desarrolla el principio de justicia se debe referir el de justicia distributiva en términos de igualdad, esto quiere decir que se necesita que el Estado en materia de impuestos trate de repartir cargas o gravámenes justos, esto quiere decir que el pago del impuesto debe realizarse conforme a la capacidad de pago del contribuyente y el caso concreto.

Este principio se encuentra regulado en nuestra Constitución Política en su artículo 243 que regula: "El sistema tributario debe ser justo y equitativo".

Para un correcto funcionamiento del sistema tributario, debe aplicarse la justicia y equidad tributaria, porque no se le puede imponer una obligación tributaria mayor a un contribuyente que no posee la capacidad de pago para cumplirla, por lo que debe analizarse el caso concreto, para determinar la cuantía que le corresponde pagar.



1.10.4 Principio de igualdad

El principio de igualdad se relaciona con los principios capacidad de pago, de justicia y equidad tributaria, se encuentra regulado en el primer párrafo del artículo cuatro de nuestra Constitución Política que establece: "En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos".

Sobre el principio de igualdad la Corte de Constitucionalidad en su Gaceta número 24 (1992) ha interpretado lo siguiente:

El principio de igualdad, plasmado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que este rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo con el sistema de valores que la Constitución acoge (p. 14).

Este principio se encuentra relacionado con los que se ha desarrollado con anterioridad, por lo que conforme lo establecido en la Constitución Política y lo interpretado por la Corte de Constitucionalidad, se puede establecer que el principio de



igualdad se refiere a que debe tratarse situaciones que son iguales aplicando las mismas normas; y que a situaciones que son desiguales, deben aplicarse las normas que correspondan tomando en cuenta las diferencias.

1.10.5 Principio de generalidad

Este principio se basa en el imperio de la ley, se encuentra regulado en los artículos 135 inciso d. y 153 de la Constitución Política de la República, dentro de estos artículos se regula el deber de los guatemaltecos de contribuir a los gastos públicos, conforme a lo establecido en la ley; y que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.

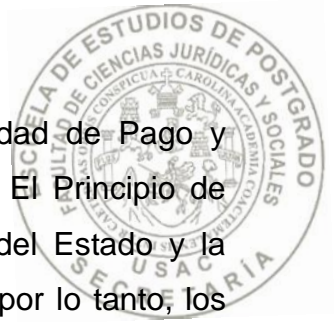
Menéndez (2007) explica que el principio de generalidad tributaria significa:

Que los tributos han de exigirse a todos los que manifiesten la capacidad económica tipificada en los hechos impositivos de dichos tributos y que naturalmente se encuentre en el ámbito territorial al que se extienda el poder tributario del ente público impositor (p. 81).

Al aplicar el principio de generalidad deben de tomarse en cuenta los principios analizado con anterioridad, en virtud que la población de un Estado tiene la obligación de pagar los tributos a que se encuentren afectos debe tomarse en cuenta su capacidad de pago y la justicia y equidad tributaria.

1.10.6 Principio de proporcionalidad

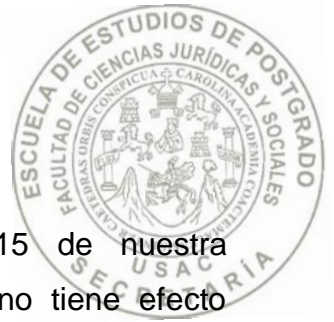
La proporcionalidad se refiere a que el monto de los tributos posee una relación directa con la capacidad de pago del contribuyente del gravamen. Sobre este tema Monterroso (2005) expresa:



Este principio tiene mucha relación con el Principio de Capacidad de Pago y puede en determinados momentos llamar a confusión con este. El Principio de Proporcionalidad establece el deber de contribuir a los gastos del Estado y la población, no debe interferir con el derecho de propiedad y que, por lo tanto, los tributos no deben ser confiscatorios de los bienes del contribuyente, cada contribuyente cumplirá con el deber constitucional de pagar tributos sin que estos atenten contra el derecho de propiedad, por lo que el sistema tributario debe encontrarse determinado, de tal forma que toda la población pague los tributos proporcionalmente de acuerdo con su riqueza, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos en proporción a la manifestación de riqueza que cada quien posea (p. 44).

El principio de proporcionalidad no se regula expresamente en nuestra Constitución Política, pero puede determinarse que la Corte de Constitucionalidad en su Gaceta número 37, expediente número 167-95, sentencia del 28 de septiembre de 1995 se lo desarrolla indirectamente al establecer: "Este principio garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual"(p. 59).

Por lo que puede determinarse que este principio debe tener como base la capacidad de pago, la equidad y justicia tributaria, en virtud que cuando el contribuyente aumente su riqueza debe contribuir más con el Estado, esto con base en los impuestos directos que recaen sobre la riqueza del sujeto pasivo y que si en determinado momento el contribuyente carece de capacidad económica, no debe exigírsele el cumplimiento de la obligación tributaria, porque esté podría llegar a tener un carácter confiscatorio.



1.10.7 Principio de irretroactividad

Este principio se encuentra expresamente en el artículo 15 de nuestra Constitución Política que regula: "Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo".

Dentro del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, se encuentra regulado en el artículo 7 numeral 4. en el tema referente a la aplicación de las leyes tributarias en diferentes épocas, indica la manera en que se resolverá, de la siguiente forma: "La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes".

Asimismo, se puede observar la irretroactividad en el artículo 66 del Código Tributario, que se refiere al tema de las infracciones y sanciones tributarias, el cual establece: "Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes".

Con base en el artículo anterior, se puede establecer que también se debe aplicar el principio *indubio pro contribuyente*, que quiere decir que en materia de infracciones en materia tributaria se aplicará la norma que más beneficie al contribuyente, siendo esta una excepción a la irretroactividad de la ley tributaria. Por lo que en determinado momento, se podrá aplicar una ley tributaria anterior a la que se encuentre vigente, siempre que beneficie al contribuyente.



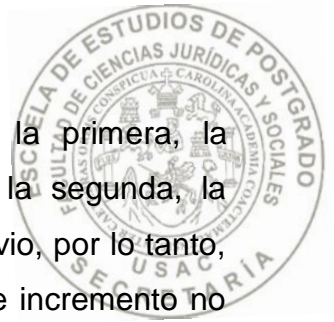
1.10.8 Principio de prohibición de doble tributación

El principio de prohibición de doble tributación, se refiere a que a un mismo contribuyente no puede ser sometido a pagar un tributo dos o más veces, por el mismo hecho generador, solicitado por la Administración Tributaria en un mismo periodo impositivo. Este principio se encuentra en el segundo párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República que regula:

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Sobre este tema la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta número 56 (1998) ha interpretado el principio de prohibición de doble tributación de la siguiente manera:

Como punto de partida del análisis, siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos. (La Obligación Tributaria. De Palma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones... El artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante, contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental, pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no



dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: la primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva, sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado (p. 18).

Conforme a lo establecido en la Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad acerca de la doble tributación, a un mismo sujeto pasivo se le somete al pago de más de un tributo, por el mismo hecho generador, en un mismo periodo impositivo, exigido por uno más de un ente político, lo que conlleva una afectación a la economía del contribuyente. La doble tributación puede surgir por la existencia de diferentes normas que posean una naturaleza diferente, pero que Estado posee la obligación de eliminarlas progresivamente para que se evite que surja.

1.10.9 Principio de no confiscación

De acuerdo con Menéndez (2007), la prohibición de la confiscatoriedad se refiere a cada figura tributaria concreta, así como al sistema tributario en conjunto, porque surge cuando un tributo incide desproporcionadamente en la riqueza gravada de un contribuyente.

El principio de no confiscatoriedad se regula en el artículo 243 de la Constitución Política que expresa: "Se prohíben los tributos confiscatorios". Asimismo, se puede relacionar con el tema de la protección de la propiedad privada que se regula en el artículo 41 de la Constitución, que establece:

Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas



confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Cabanellas en su tomo II (1979) define el término confiscación de la siguiente manera: "Adjudicación que se hace el Estado de la propiedad privada, más que por causa de un delito, por razones políticas internas o internacionales, en caso de ocupación de territorios enemigos" (p. 284).

La Corte de Constitucionalidad en su Gaceta número 7 (1988) interpreta el principio de no confiscación de la siguiente manera:

Este artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura aislada, sin que sea necesario deducirlas de otras. La descomposición factorial del artículo daría el resultado siguiente a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. La circunstancia de que en el mismo artículo se incluyan normas que garantizan derechos políticos (a) y derechos a la propiedad (b) con disposiciones relativas al régimen tributario (c y d) no justifica la tesis que se deduce de lo argumentado por el Ministerio de Economía y el Ministerio Público, de que por no incluirse referencia al motivo político no puede estimarse que haya limitación al derecho de propiedad, confiscación de bienes o multa confiscatoria, porque, como se ha visto, estos tres aspectos son separados de la norma precisa que figura en la primera parte del citado artículo, por lo que deberá entenderse que el resto de supuestos de este (prohibición de confiscar bienes y de imposición de multas confiscatorias y la regulación sobre el monto máximo de las multas por impuestos omitidos) operan en cualquier caso, haya o no haya motivo político. El hecho que este último aspecto, de conocida justificación histórica por las vicisitudes políticas del país, se haya incluido en dicho artículo, no lo liga

necesariamente con las prohibiciones referidas, que tienen imperatividad para todos los casos, independientemente de sus motivos (p. 8).



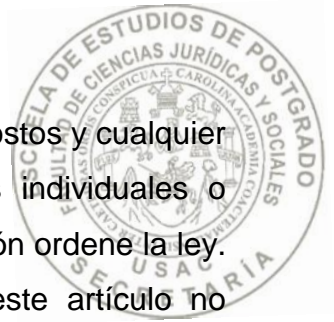
Para culminar Alveño (2013) establece: "Un tributo puede calificarse de confiscatorio cuando para pagarlo el sujeto pasivo ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio para hacer frente el crédito tributario" (p. 64).

Por medio de la aplicación de este principio deben de establecerse límites de gravamen a los impuestos que se base en la riqueza o renta y en el patrimonio del contribuyente, porque debe tomarse en cuenta la capacidad económica que esté posee, porque en determinado momento. Un ejemplo en Guatemala es el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-, que los contribuyentes han adquirido una propiedad por medio de una donación o herencia, pero no poseen la capacidad de pago para pagar este impuesto, por lo que deben de vender el bien para cumplir con la obligación tributaria, en este momento el impuesto tendría el carácter de confiscatorio, ya que atentaría contra la propiedad privada.

1.10.10 Principio de confidencialidad

La confidencialidad jurídicamente de acuerdo con Cabanellas (1979) se puede establecer que es tratar determinado tema con reserva o secreto. Dicho principio se encuentra en el artículo 24 de la Constitución Política de la República que regula:

La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Solo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna. Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible



revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.

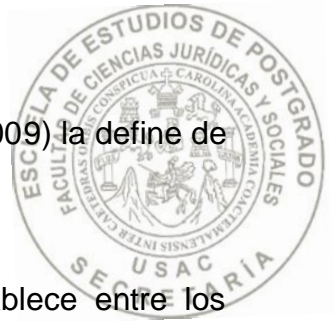
Con base en el artículo constitucional anterior, en materia tributaria solo la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y la Contraloría General de Cuentas -CGC- en el caso de las entidades autónomas y descentralizadas, tienen la competencia para revisar los controles, libros y archivos de las personas individuales o jurídicas de su competencia, pero deben de tratar esta información tributaria del contribuyente que obtengan cumpliendo con el principio confidencialidad.

En este tema se desarrollaron brevemente los principales principios constitucionales, que son la base del derecho tributario en Guatemala, se pudo observar que estos poseen una relación intrínseca, porque algunos en su aplicación dependen de otros, para el funcionamiento correcto del sistema tributario.

1.11 La relación jurídico-tributaria

Este tema se relaciona con este trabajo, en virtud los agentes diplomáticos de las Misiones Diplomáticas acreditadas ante el Gobierno establecen una relación jurídico-tributaria con el Estado de Guatemala, aunque gocen de privilegio e inmunidades de conformidad con la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, por lo que se determinará la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria.

Se puede establecer que la relación jurídica tributaria es esencial para el derecho tributario, por lo que de acuerdo con Fonrouge (2005) se puede desarrollar como que es parte del derecho público y surge como un vínculo que se crea entre el Estado y los



contribuyentes en el ejercicio del poder tributario. Por su lado Alveño (2009) la define de la siguiente manera:

La relación que nos ocupa consiste en el vínculo que se establece entre los sujetos del derecho tributario (activo y pasivo) resultado de la realización del supuesto jurídico tributario que genera consecuencias jurídicas las cuales dan lugar al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones de naturaleza tributaria (p. 42).

Villegas (2001) define a la relación jurídico-tributaria como: “Es 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 un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación” (p. 246).

Conforme a las anteriores definiciones sobre la relación jurídico-tributaria, se puede determinar que es el vínculo que surge entre el Estado por medio de la Administración Tributaria y los particulares que pueden ser los contribuyentes o responsable, por medio de la cual se origina, modifica, transmite o extingue alguna obligación o derecho de naturaleza tributaria.

Resumiendo, las principales características de la relación jurídica tributaria, siguiendo la postura de Jarach (1996) y Alveño (2013), son las siguientes:

- a) Es una relación de carácter personal y obligacional, esto se refiere a que el contribuyente o responsable deben de cumplir con la obligación tributaria.
- b) Es una obligación simple que comprende la obligación de dar un tributo, esta característica establece que el contribuyente o responsable debe pagar el tributo al que se encuentre afecto.



- c) Comprende las obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia particulares, como de estos hacia aquel, por ser un vínculo conlleva obligaciones y derechos en ambos sentidos, por ejemplo, el contribuyente o responsable tiene la obligación de dar el tributo, mientras que éste es un derecho del Estado.

- d) La relación jurídico-tributaria es una relación de derecho, y no una relación de poder, esta característica es relevante, porque conforme a lo que se analiza en los principios constitucionales del derecho tributario, esta obligación debe encontrarse regulada dentro del ordenamiento jurídico con base en el principio de legalidad.

Relacionado con el surgimiento de la obligación jurídico-tributaria se encuentra el tema de la obligación tributaria, porque este vínculo origina el nacimiento, modificación o extinción de una obligación tributaria, la cual se desarrolla en el siguiente tema.

1.12 La obligación tributaria

Relacionado con el tema de la relación jurídico-tributaria, se encuentra la obligación tributaria, que es un concepto fundamental del derecho tributario, porque como se analizó con anterioridad, con base en la relación jurídico-tributaria surge la obligación tributaria.

Acerca del surgimiento de la obligación tributaria de acuerdo con Bravo (1976) se puede establecer que cuando los elementos fundamentales de la tributación que se encuentran regulados en la ley se realizan y se cumple la consecuencia que se había previsto es el momento donde nace la obligación tributaria.

Por su lado, Fonrouge (2005) considera que la relación tributaria se encuentra relacionada por el tributo y expresa:



La obligación tributaria, esto es, el deber de cumplir la prestación constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo... En nuestra opinión, el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar (p. 340).

Por su lado, García (1996) aborda el tema de la obligación tributaria de la siguiente forma:

Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria de contenido único y variado. Para algunos, esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley y que ella, junto con las exigencias formales, configuran un concepto más amplio, que es la relación jurídica Tributaria (p. 302).

Conforme las definiciones anteriores, se puede determinar que la obligación tributaria, surge directamente de la relación jurídico-tributaria entre el Estado por medio de la Administración Tributaria y el contribuyente o responsable, en virtud de la que al cumplirse los elementos establecidos en la ley que crea el tributo, surge la obligación de dar una prestación pecuniaria.

Al sintetizar la clasificación de Fonrouge (2005) se puede adoptar como principales elementos de la obligación tributaria los siguientes:

- a) La obligación tributaria es parte de la relación jurídico-tributaria, en virtud que surge de ésta;
- b) Consiste en el vínculo personal entre el Estado y el contribuyente, esto se origina derechos y obligaciones entre ambos;



- c) Siempre es una obligación de dar sumas de dinero o cantidades de cosas, porque debe cumplirse con la obligación de pagar el tributo al que se encuentra afecto;
- d) Tiene su fuente única en la ley, conforme al principio de legalidad;
- e) Presenta caracteres que permiten calificarla de autónoma, por corresponder a fenómenos propios y exclusivos del derecho financiero y derecho tributario, porque solamente surge con base en la relación jurídico-tributaria.

El concepto de obligación tributaria se encuentra en el artículo 14 del Código Tributario que regula:

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Al surgir la obligación tributaria, la Administración Tributaria tiene la potestad de exigir al contribuyente o responsable que cumpla con ésta, por lo que, a continuación, se desarrollará el tema y posteriormente los diversos modos de extinción de la obligación tributaria.

1.13. Extinción de la obligación tributaria

El contribuyente o responsable debe cumplir con la obligación tributaria que surge de la relación jurídico-tributaria, por lo que debe extinguirla de conformidad con las



formas que establecen las normas, con base en el principio constitucional de legalidad en materia tributaria.

Fernández (2000) establece que: “Las obligaciones tributarias al ser fenómenos jurídicos, tienen un proceso de nacimiento, existencia y extinción, en virtud que no pueden permanecer a lo largo del tiempo y debe existir certeza de su principio y fin” (p. 244).

Cabanellas, en el *Diccionario de derecho usual*, (2000) define extinción como: “Cese, cesación, término, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación y, a veces, de sus efectos y consecuencias también” (p. 177).

Como se puede observar las obligaciones tributarias deben de tener un inicio y un fin determinado, porque su cumplimiento se encuentra regulado en la ley, por lo que la extinción se refiera a la terminación de la obligación tributaria, por lo que de conformidad con lo establecido en el ordenamiento jurídico, hay distintos modos de poner fin a la obligación sustancial tributaria, por lo que normalmente por tratarse de ser una obligación de dar, el medio general de extinción es el pago.

El artículo 35 del Código Tributario, regula los medios de extinción de la obligación tributaria los cuales se desarrollan en el siguiente tema y por lo que se enumeran a continuación: “La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1. Pago. 2. Compensación.3. Confusión.4. Condonación o remisión. 5. Prescripción.”

1.14. Medios de extinción de la obligación tributaria

1.14.1. Pago

De acuerdo con Fernández (2000), se puede determinar que el pago es el medio de usual y por excelencia que se utiliza para extinguir la obligación tributaria, en virtud



que satisface al realizarse los fines y propósitos de la relación jurídico-tributaria, conlleva la satisfacción de la pretensión del sujeto activo, siempre que la Administración Tributaria como sujeto activo de la obligación tributaria tenga el derecho de percibir el pago del tributo, porque al realizarse pagos en exceso, debe devolverlos al contribuyente o responsable que lo realizó.

Fonrouge (2005) sobre el pago aporta la siguiente definición: “Constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público, que surge exclusivamente de la ley, y no del acuerdo de voluntades” (p. 461).

En el artículo 36 del Código Tributario, se encuentra regulada la extinción de la obligación tributaria por medio del pago, el cual en su parte conducente establece:

El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere. La Administración Tributaria puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de cualquiera de las garantías siguientes: 1. Depósito en efectivo; 2. Fianza o seguro de caución; 3. Cualquier otro medio establecido en las leyes.

Conforme a lo establecido anteriormente, se puede determinar que el pago es la forma de extinción que más se utiliza por los contribuyentes y responsables para extinguir la obligación tributaria, porque conlleva de dar una suma de dinero por el tributo al que se encuentra afecto por la relación jurídico-tributaria.

El pago tiene diferentes variantes que se desarrollan a continuación, las cuales se encuentran en nuestra legislación en el Capítulo IV Sección Segunda, en los artículos del 36 al 42 del Código Tributario.



- **Pago por terceros**

En esta variante del pago existe una subrogación, que un tercero que no es el contribuyente o responsable realiza el pago, liberando al deudor de la obligación tributario.

Se encuentra regulado en el artículo 37 del Código Tributario que indica que este se da de la siguiente manera:

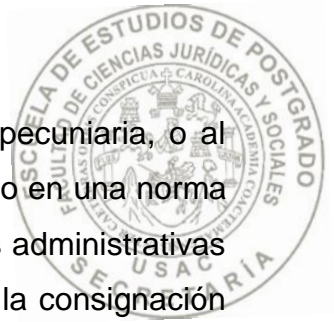
El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con este, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. El tercero se subrogará solo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos. En estos casos, solo podrán pagarse tributos legalmente exigibles. En el recibo que acredite el pago por terceros, se hará constar quién lo efectuó.

- **Forma de pago bajo protesta y consignación**

Esta variante del pago se da cuando el acreedor -en el caso de Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)- se rehusare sin justa causa a recibir la prestación debida, por lo que el deudor podrá librarse de la obligación realizando la consignación en los tribunales que correspondan.

Se establece esta forma de pago en el artículo 38 del Código Tributario que regula:

El pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique. El importe de la deuda tributaria puede ser consignado judicialmente por los contribuyentes o responsables, en los siguientes casos: 1. Negativa a recibir el



pago o subordinación de este al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesoria; o adicional, no ordenado en una norma tributaria.2. Subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en una norma tributaria. Declarada improcedente la consignación en todo o en parte, se cobrará la deuda tributaria, los intereses y las sanciones que procedan. Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.

- **Pagos a cuenta**

Se regula en el artículo 39 del Código Tributario y se da en los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor.

En este caso, el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando como referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año. La determinación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento del respectivo período anual de imposición, en la fecha, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación con el tributo, definitivamente establecido.



- **Facilidades para el pago**

Cuando el contribuyente o responsable no pueda realizar el pago completo, se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria puede otorgar facilidades de pago, siempre que lo soliciten antes del vencimiento del plazo y que se justifiquen las causas que impidan el cumplimiento de la obligación. Se regula en el artículo 40 del Código Tributario.

- **Retenciones como forma de pago**

Se regula en el artículo 41 del Código Tributario, se refiere a que las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los Registros Mercantiles o Civil, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique.

No obstante, lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la Administración Tributaria que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La Administración Tributaria deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente.

1.14.2 Compensación

La compensación es un medio normal de extinguir la obligación civil y conforme el artículo 1469 del Código Civil, Decreto Ley 106 del Jefe de Estado, se establece que:



“La compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho”.

El Código Tributario regula en la Sección Tercera del Capítulo IV, en los artículos 43 y 44, dos clases de compensación:

- **Compensación normal:** se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor.
- **Compensación especial:** el contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aun cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

1.14.3 Confusión

La confusión se puede definir, según *Diccionario*, de Cabanellas (1979) como: “DE DERECHOS. Situación jurídica planteada por la reunión simultánea de una persona de las cualidades de acreedor y deudor en el mismo negocio jurídico” (p. 289).

El Código Tributario regula la confusión en el artículo 45 que establece: “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las cualidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación”.



1.14.4 Condonación o remisión

Sobre este tema, Alveño (2013) expresa que: “Condonar una deuda equivale a perdonarla. En derecho civil se denomina remisión y es el acto por el cual el acreedor perdona la deuda al deudor, aunque no sea aceptada por este” (p. 120).

La condonación o remisión se encuentra en el artículo 46 del Código Tributario que regula:

La obligación de pago de los tributos causados solo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r) de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 de este código.

1.14.5 Prescripción

Es un medio normal de extinción de la obligación tributaria a lo que Fernández (2000) la desarrolla y establece:

Consiste en modo de extinción de la obligación tributaria en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente; o sea que pasa el tiempo previsto en la ley, sin que la Administración Fiscal hubiere exigido el pago (p. 260).

La prescripción no solamente se encuentra establecida en el ámbito tributario, porque es un modo de extinguir las obligaciones civiles por lo que también se encuentra regulada en el artículo 1501 del Código Civil, que en su parte conducente establece: “La prescripción extintiva, negativa o liberatoria, ejercitada como acción o como excepción

por el deudor, extingue la obligación. La prescripción de la obligación principal produce la prescripción de la obligación accesoria.”



Villegas (2001) la define como: “Se acepta actualmente que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo” (p. 298).

La extinción de la obligación tributaria por medio de la prescripción se encuentra regulada en la Sección Sexta del Capítulo IV en los artículos 47 al 53 del Código Tributario.

Conforme a lo anterior se puede determinar que la prescripción en materia tributaria va a extinguir la obligación tributaria para el contribuyente o responsable, cuando en determinado plazo de tiempo que estipule la ley, la Administración Tributaria no exija su cumplimiento.

CAPÍTULO II

Importancia del derecho internacional público en la actualidad



En el presente capítulo se desarrollará el tema del derecho internacional público, para analizar sus elementos, las relaciones internacionales, los sujetos que participan en dichas relaciones, sus principales fuentes dentro de las que se encuentran los Tratados o Convenios Internacionales, esto conlleva que en el presente trabajo se analizará la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, la que contiene el principio internacional de reciprocidad, por lo que será de utilidad para determinar su aplicación en materia tributaria y la de su excepción. Para finalizar se estudiarán los aspectos más relevantes del derecho diplomático, para determinar las partes principales y la regulación que rige a las misiones diplomáticas y los agentes diplomáticos acreditados ante los gobiernos extranjeros.

2.1 Derecho internacional público

En la actualidad con el tema de la globalización han tenido un gran crecimiento las relaciones internacionales entre los Estados, Organizaciones Internacionales y los demás sujetos de derecho internacional público que analizarán en el presente capítulo.

Para iniciar a desarrollar este tema es importante establecer el concepto de la sociedad internacional que es la base sociológica de esta rama del derecho, Seara (1981) da los elementos con la que puede definirse este concepto:

La sociedad internacional se encuentra formada principalmente por Estados, creciendo cada vez el número de estos que lo forman, siendo los Estados iguales, que se encuentran agrupados en la Organización de las Naciones Unidas, también forman parte de ella las organizaciones internacionales que pueden ser gubernamentales o no gubernamentales, así como, las instituciones



supranacionales o transnacionales que la influyen y en la actualidad se consideran las personas individuales como sujetos de derecho internacional cuando se les reconocen sus derechos humanos(p. 27).

Por su lado Vargas (1992) define a las relaciones internacionales como:

Aquellas en que intervienen factores o elementos que afectan a la estructura de la sociedad internacional y a las unidades políticas que coexisten dentro de esa sociedad, interesan a varias disciplinas de las ciencias sociales. Una de ellas es el derecho internacional (p. 25).

Asimismo, se puede encontrar un concepto de un académico soviético, Tunkin (1989) establece la definición de N. N. Inozemtsev que dice:

Las relaciones internacionales, al expresar relaciones de base y de superestructura del interior de los Estados, como sujetos de las relaciones internacionales, representan un conjunto de vínculos y de relaciones recíprocas de tipo económico, volitivo, ideológico, jurídico, diplomático y militar y otros vínculos e interrelaciones entre los Estados y sistemas estatales, entre las clases principales, entre las fundamentales fuerzas sociales, económicas y políticas y entre las organizaciones y movimientos sociales que actúan en la arena mundial; es decir, entre los pueblos en el sentido más amplio de la palabra(p. 14).

La definición de derecho internacional que se ha difundido más en varios manuales y tratados, como en el caso del Lotus de la antigua Corte Permanente de justicia internacional menciona Vargas (1992) es: “El derecho internacional es el que regula las relaciones entre los Estados Independientes” (p. 26).

Esta definición es correcta, pero se encuentra incompleta, porque en la actualidad no solamente los Estados son considerados como sujetos del derecho internacional público. Sobre este tema Vásquez (1981) dice que:

Tradicionalmente se había hablado de Estados, en lugar de sujetos internacionales y ello era explicable cuando los Estados eran los únicos sujetos únicos y dignos de consideración; sin embargo, hoy ya no es así y las organizaciones internacionales los van desplazando (p. 26).



Conforme lo anterior, se puede determinar que la sociedad internacional se encuentra compuesta de varios sujetos del derecho internacional público, lo que se desarrollarán, entre los que se pueden mencionar los Estados, Organismos Internacionales, Instituciones Transnacionales y en determinados casos relacionados con derechos humanos, puede considerarse el individuo como parte de la sociedad internacional. Por lo que Podesta y Ruda (1985) dan una definición del derecho internacional, estableciendo lo siguiente:

El derecho internacional es el conjunto de normas jurídicas que rigen las relaciones de los Estados entre si y también lado estos con ciertas entidades que, sin ser Estados poseen personalidad jurídica internacional. Además, el derecho internacional comprende las normas jurídicas que rigen el funcionamiento de las organizaciones internacionales y sus relaciones entre sí (p. 3).

Relacionada con la definición anterior, cuyo objeto es hacer alusión a los sujetos del derecho internacional, se puede desarrollar una definición que versa más sobre un punto de vista de las fuentes del derecho internacional y que también desarrolla los sujetos, por lo que Vargas (1992) amplía la definición que se utiliza habitualmente estableciendo la siguiente:

Son todas aquellas normas, cualquiera que sea su contenido, que por proceder de una fuente propia del derecho internacional –principalmente tratados, costumbres o principios generales del derecho- han adquirido en un determinado momento el carácter de jurídicas, esto es, de obligatorias para los Estados y demás destinatarios de las normas, incluyendo, en ciertos casos, a los individuos (p. 19).



El juez de la Corte Internacional de Justicia, Thomas Buergenthal, citado por Vallarta (2006) lo define como: "El cuerpo de reglas jurídicas que se ocupa de la conducta de los Estados y de los organismos internacionales, así como de algunas relaciones con las personas ya sean naturales o jurídicas" (p. 21).

Dentro de esta definición se encuentra un elemento importante, porque se consideran a las personas individuales y jurídicas como sujetos del derecho internacional. Relacionada con la anterior, se encuentra la definición de Decaux, citado por Hermilio López (2008) que establece:

El conjunto de reglas aplicables a las relaciones entre los sujetos de la comunidad internacional. Hace algún tiempo, se encontraba limitado a las relaciones entre Estados, posteriormente comprendió también a las organizaciones internacionales creadas por los Estados y que ahora abarca igualmente a las personas privadas y a los individuos. Por oposición a derecho interno, derecho nacional, derecho local, entre otros (p. 6).

Se puede observar que el derecho internacional en los inicios de su regulación, se incluían solamente las relaciones entre Estados y que conforme a su evolución se han añadido los organismos internacionales y en casos excepcionales personas privadas y los individuos. Por su lado Vallarta Marrón (2006) da una definición que es la siguiente:

El derecho internacional es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones de los Estados entre sí; las relaciones de los Estados con organizaciones internacionales gubernamentales, la actividad de estas y las relaciones de estas entre sí; que tutelan derechos humanos y que reglamentan ciertas actividades de personas, que son de interés para la comunidad internacional (p. 22).

De acuerdo con Larios (2001) se puede desarrollar una definición de derecho internacional que combina algunos de los elementos de las anteriores definiciones, por



lo que se puede considerar que el derecho internacional público es el conjunto de normas, principios o instituciones jurídicas que rigen las relaciones: a) De los Estados entre sí; b) De los Estados y aquellos Entes Internacionales que sin ser Estados en el sentido pleno de la palabra, reciben tratamiento de Estados; c) De los Estados y aquellas entidades que sin ser Estados poseen personalidad jurídica internacional; d) de los Estados y de los individuos en el ejercicio de aquellos derechos y deberes que se consideran de naturaleza internacional, esto se va a materializar por medio de las violaciones a los derechos humanos que puede realizar un Estado a estos individuos, por lo que pueden acudir a Organismos Internacionales a exigir justicia, como es el caso en América de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

2.2 Elementos del derecho internacional público

Es importante establecer con base en el concepto del derecho internacional público sus elementos principales, por lo que se resumirán conforme a lo expresado por Hermilio López-Bassols (2008) que son los siguientes:

- a) Conjunto de normas obligatorias, conforme a las fuentes de esta rama del derecho y a la voluntad de los Estados de ratificar los tratados o convenios internacionales;
- b) Reguladoras de relaciones internacionales, porque su objeto es mantener armonía y paz entre los sujetos del derecho internacional público;
- c) Se puede dar este tipo de relación internacional entre los distintos sujetos del derecho internacional público, porque puede ser entre Estados; entre Estados y organizaciones internacionales gubernamentales; o entre organizaciones internacionales gubernamentales;
- d) Por medio de Tratados Internacionales se pueden establecer reglas para la creación y funcionamiento de las organizaciones internacionales gubernamentales;



- e) Una de la finalidad de las normas del derecho internacional público es la tutela de derechos humanos, en estos casos es cuando el individuo puede ser sujeto de esta rama del derecho, y
- f) Dentro de sus normas se pueden establecer reglas de conducta para personas privadas, físicas o morales, cuya actividad es de interés para la comunidad internacional.

Los elementos citados anteriormente del derecho internacional público nos dan una perspectiva del contenido general que posee, de los sujetos que participan en la actualidad y algunas de sus finalidades, estos elementos se desarrollarán en el presente capítulo.

2.3 Denominaciones

El derecho internacional ha tenido diferentes denominaciones durante su formación, por lo que de acuerdo con lo establecido por Larios (2001) Vargas (1992) y Montiel (1976) se analizarán las principales:

- a) **Derecho fecial:** esta denominación surge en Roma, porque había un funcionario que se encargaba de las formalidades relativas a las declaraciones de guerra y a la conclusión de los tratados de paz, en este momento se utilizaba el derecho a la guerra.
- b) ***Ius gentium* (derecho de gentes):** esta denominación podía ser observada desde los puntos de vista siguientes:
- El derecho o disposiciones legales aplicables solamente a dentro del territorio Romano a los extranjeros o peregrinos;



- Las disposiciones de orden legal establecidas por la razón natural y debía ser observada por todos los Estados de la tierra.
- c) ***lus inter omnes gentes***: esta denominación surge en la Edad Media y se refiere a que es una rama del derecho aplicable entre todos los pueblos. Este término fue creado por Francisco de Vitoria.
- d) **Derecho de naciones**: esta denominación se utilizó entre los Estados Ingleses.
- e) **Derecho interestatal**: esta denominación se utilizaba en virtud en su momento, solamente se consideraban a los Estados como sujetos del derecho internacional.
- f) **Derecho internacional**: esta es la denominación que más se utiliza, porque conlleva todos los elementos que se analizó.

Se considera importante que se conozcan las denominaciones del derecho internacional, porque esta rama del derecho posee mucha importancia en la actualidad y se debe resaltar que entre los Estados se aplica el principio internacional de reciprocidad.

2.4 Disciplinas que desarrollan el derecho internacional público

De acuerdo con Larios (2001) se puede establecer que existen disciplinas jurídicas, y no jurídicas que se han encargado de desarrollar el derecho internacional público, por lo que se analizarán las consideradas más importantes en el desarrollo del presente trabajo:



A. Disciplinas jurídicas

- a) **Derecho constitucional:** por ser la Constitución la norma suprema del Estado de Guatemala, se fijan las directrices que debe seguir el Estado encuadrado en el derecho internacional público, las relaciones internacionales se encuentran reguladas en los artículos del 149 al 151 de la Constitución Política de la República;
- b) **Derecho administrativo:** el Organismo Ejecutivo tiene mucha relación en esta relación, porque se deben señalar los órganos administrativos competentes y procedimientos para cumplir con las normas del derecho internacional público, dentro de esta relación se encuentra el funcionamiento del Ministerio de Relaciones Exteriores;
- c) **Derecho financiero:** establecelineamientos y disposiciones arancelarias en el campo de la integración y cooperación internacional, puede observarse esta relación en los Tratados de Libre Comercio, porque se establecen determinadas normas para la disminución de aranceles en el comercio entre Estados;
- d) **Derecho tributario:** esta relación es la más importante para el desarrollo del presente tema, porque las misiones diplomáticas y consulares, así como sus agentes poseen privilegios e inmunidades En relación con exenciones en el pago de los impuestos en los Estados donde se encuentran acreditados, conforme a lo establecido en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, por lo que se observará la aplicación del principio internacional de reciprocidad en la legislación interna que se regula en el Código Tributario y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que este tema se desarrollará en el siguiente capítulo;
- e) **Derecho mercantil:** a raíz de la globalización las sociedades multinacionales o transnacionales tienen mucha relación con los Estados, en este tema también se establece la importancia de la cooperación e integración económica que puedan



tener bilateral o multilateralmente los Estados, en virtud que en la actualidad existen muchas sociedades transnacionales que trascienden fronteras;

- f) **Derecho penal:** se relaciona con la tipificación, encuadramiento y criterio de los delitos de carácter internacional, por ejemplo, piratería, tráfico de estupefacientes, trata de blancas, entre otros; así como, el tema de extradición que se regula por medio de los Tratados Bilaterales; y
- g) **Derecho civil:** se relaciona, porque regula las situaciones jurídicas de personas jurídicas e individuales frente al quehacer jurídico internacional, estas normas son aplicables prioritariamente al derecho internacional Privado.

B. Disciplinas no jurídicas

- a) **Historia:** esta disciplina nos muestra el desarrollo de las instituciones de derecho, el contexto natural en el que estas aparecieron y la formación de los Estados, por lo que se observa la evolución que ha tenido el derecho internacional público;
- b) **Geopolítica:** la ubicación geográfica de los Estados establece las tendencias jurídicas y políticas que estos poseen frente a la comunidad internacional;
- c) **Ciencia política:** desarrolla los fundamentos del actuar de los Estados en el contexto de la Comunidad Internacional y la transformación y aparición de los sujetos del derecho internacional público;
- d) **Sociología:** como se ha establecido, se considera a los individuos y la sociedad, como últimos destinatarios del derecho internacional público en determinados temas; y
- e) **Economía:** se basa esta relación en que el poder económico de los Estados puede llegar a influir en el derecho internacional público.



El derecho internacional público en la actualidad se ha adaptado a los cambios que han surgido por la globalización, pero estas disciplinas jurídicas, y no jurídicas influyen directamente en la relación de los sujetos de derecho internacional público.

2.5 Derecho nacional y derecho internacional

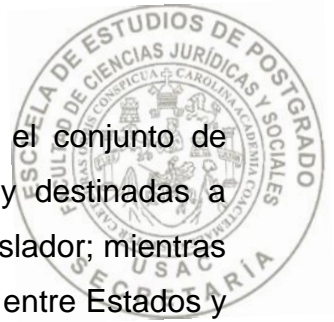
En relación con este tema se resumen las teorías establecidas por Montiel (1976) Vásquez (1981) y Larios (2001) por lo que se determinan que predominan las siguientes:

a) **Teoría dualista:**

Afirma que esta cuestión es más teórica que real y establece que existen dos órdenes diferentes y que cada uno posee sus propias reglas se basa en los siguientes argumentos:

- Existen diferentes sujetos: Estados-Individuos;
- Tiene fuentes diferentes en su prioridad; y
- Las normas internacionales obligan a los individuos solo cuando han sido aprobados a través de sus órganos que lo ratifican, incorporándolas al sistema jurídico interno.

De acuerdo con lo establecido en esta escuela, se encuentra a Triepel y Anzilotti, citados por Vásquez (1981) por lo que resumiéndolos Anzilotti sostiene que puede haber relación entre el derecho interno y el derecho internacional, pero se tratan de dos órdenes separados; y Triepel descubre la oposición doble siguiente:



- **Diferencia en las relaciones sociales:** el derecho interno será el conjunto de normas jurídicas establecidas en el interior de una comunidad y destinadas a reglamentar las relaciones entre sujetos que están sometidos al legislador; mientras que el derecho internacional está destinado a regular las relaciones entre Estados y solamente entre Estados perfectamente iguales;
- **Diferencia de fuentes jurídicas:** en el derecho interno, la fuente jurídica es la voluntad del Estado exclusivamente y en el derecho internacional será la voluntad común de varios o de numerosos Estados o sujetos del derecho internacional público.

b) Teorías monistas:

Estas teorías afirman que el derecho interno y el derecho externo forman un solo orden armónico y son manifestaciones de un solo concepto de derecho. Aquí surge el conflicto cuando se contraponen normas entre el derecho interno y el externo. Por lo que de acuerdo con Vásquez (1981) se desarrollan las siguientes teorías monistas:

- **Supremacía del derecho internacional:**

Esta teoría se fundamenta en la teoría de Kelsen, estableciendo que es la consecuencia lógica de su sistema piramidal de normas que, al partir de la norma originaria como base de todo el derecho, nos lleva necesariamente a afirmar la unidad del sistema de derecho, por lo que no puede considerarse que el derecho internacional y el interno sean dos sistemas jurídicos diferentes, sino dos partes del sistema general único, por lo se basa en el principio de unidad del derecho. Dentro de esta teoría se establece que el derecho interno, con la aplicación dentro del dominio de la competencia del Estado al realizar el proceso interno para que una Convención Internacional se aplique, se encuentra subordinado al derecho internacional, que es el que fija los límites de esa competencia del Estado, en virtud de la de la voluntad de ratificar la norma internacional.



- **Supremacía del derecho interno:**

Esta teoría se basa en la doctrina de la autolimitación que, según Jellinek, citado por Vargas (1992) es la siguiente: “El Estado, como ente plenamente soberano, no puede someterse a una voluntad superior, sin dejar de ser tal. Si llega a obligarse en el plano internacional lo hace en virtud de su propio interés y conveniencia, autolimitando su soberana voluntad” (p. 40).

La doctrina de la autolimitación conduce necesariamente a admitir que existe la supremacía del derecho interno sobre el derecho internacional, porque si la voluntad del Estado es suficiente para crear el derecho internacional, eso nos lleva a considerar que el derecho internacional sería una especie de derecho estatal exterior.

c) Teoría coordinadora o conciliadora:

Esta teoría la establece Loretta Ortiz Ahlf, citada por Larios (2001) que describe la teoría conciliadora como: “Dicha tesis parte, al igual que los monistas, de la unificación de las distintas ramas jurídicas en un solo sistema, pero se diferencian en que las relaciones entre ambas son de coordinación, y no de subordinación” (p. 13).

Sobre este tema la Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad en su Gaceta número 18 (1990) del expediente No. 280-90, en la sentencia: 19-10-90 ha establecido su postura sobre este tema:

Esta Corte estima conveniente definir su posición al respecto. Para ello parte del principio hermenéutico de que la Constitución debe interpretarse como un conjunto armónico, en el significado de que cada parte debe determinarse en forma acorde con las restantes, que ninguna disposición debe ser considerada aisladamente y que debe preferirse la conclusión que armonice, y no la que coloque en pugna a las distintas cláusulas del texto. En primer término, el hecho de que la Constitución haya establecido esa supremacía sobre el derecho interno debe entenderse como su



reconocimiento a la evolución que en materia de derechos humanos se ha dado y tiene que ir dando, pero su jerarquización es la de ingresar al ordenamiento jurídico con carácter de norma constitucional que concuerde con su conjunto, pero nunca con potestad reformadora y menos derogatoria de sus preceptos por la eventualidad de entrar en contradicción con normas de la propia Constitución y este ingreso se daría no por vía de su artículo 46, sino -en consonancia con el artículo 2. de la Convención- por la del primer párrafo del 44 constitucional...’ El artículo 46 jerarquiza tales derechos humanos con rango superior a la legislación ordinaria o derivada, pero no puede reconocérsele ninguna superioridad sobre la Constitución, porque si tales derechos, en el caso de serlo, guardan armonía con esta, entonces su ingreso al sistema normativo no tiene problema, pero si entraren en contradicción con la Carta Magna, su efecto sería modificador o derogatorio, lo cual provocaría conflicto con las cláusulas de esta que garantizan su rigidez y superioridad y con la disposición que únicamente el poder constituyente o el refrendo popular, según sea el caso, tienen facultad reformadora de la Constitución. (artículos 44 párrafo tercero, 175 párrafo primero, 204, 277, 278, 279, 280 y 281 de la Constitución Política). Por otro lado, la pretensión de preeminencia sobre la Constitución tendría sentido si la norma convencional entrase en contravención con la primera, puesto que la compatibilidad no ofrece problemas a la luz de lo establecido en el artículo 44 constitucional, pero resulta que el poder público guatemalteco está limitado a ejercer sus funciones dentro del marco de la Constitución, por lo que no podría concurrir al perfeccionamiento de un convenio o tratado internacional que la contravenga (p. 99).

Con base en lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala y en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, se puede observar que predomina el principio de la supremacía constitucional, porque se encuentra el criterio de que la Constitución va a prevalecer sobre cualquier tratado o convenio internacional, porque tendrá el tratamiento de una norma ordinaria que hubiera emanado del Congreso de la República, pero la única excepción que se regula es que los tratados internacionales, cuya materia sea relativa a derechos humanos, tiene la misma

jerarquía que la Constitución, siempre que el contenido de sus normas no la contravenga.



2.6 Sujetos del derecho internacional público

Para iniciar este tema se resumirá lo establecido por Larios (2001) y Sorensen (2009) quienes establecen que durante la evolución del derecho internacional público han predominado tres escuelas que han desarrollado este tema, siendo estas las siguientes:

- **Escuela clásica:**

Es la escuela más antigua y sostiene que solamente los Estados son sujetos del derecho internacional público, ignora la existencia de los Organismos Internacionales. Actualmente por el tema de la globalización, se encuentra alejada de la realidad.

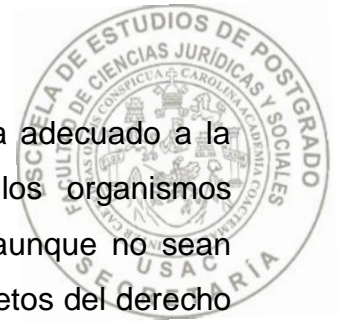
- **Escuela positivista:**

Esta escuela sostiene que el único sujeto del derecho internacional público es el individuo, porque, el Estado es una ficción legal, que actúa por medio de agrupaciones sociales y el receptor final de las manifestaciones del derecho son los individuos.

- **Escuela contemporánea o ecléctica:**

Esta escuela combina lo sostenido por la escuela clásica y positivista, estableciendo que el Estado es el sujeto más importante del derecho internacional público, pero también lo son los Organismos Internacionales Intergubernamentales y en caso bien determinados los individuos, cuando se trate tema de protección de derechos humanos.

Como se puede observar, el derecho internacional público se ha adecuando a la realidad en la actualidad, al integrar dentro de sus sujetos a los organismos internacionales y otros sujetos que poseen la personalidad jurídica, aunque no sean Estados, por lo que, a continuación, se desarrollarán los principales sujetos del derecho internacional público.



2.6.1 Los Estados

Es el principal sujeto del derecho internacional público, porque como se ha analizado con anterioridad, era considerado el único sujeto del derecho internacional público. Vásquez (1981) lo define como: "Institución jurídico-política, compuesta de una población establecida sobre un territorio y provista de un poder llamado soberanía" (p. 83). Otra definición que se relaciona con la anterior es la establecida por Podesta (1985):

El Estado es una entidad social y política organizada que se manifiesta por la coexistencia de tres elementos: un territorio determinado; una población asentada en ese territorio y una autoridad común o gobierno que rige dentro de él de modo exclusivo (p. 53).

Dentro del artículo primero de la Convención sobre Derechos y Deberes de los Estados de 1933, se establece: "El Estado como persona de derecho internacional debe reunir los siguientes requisitos: I. Población permanente. II. Territorio determinado. III. Gobierno. IV. Capacidad de entrar en relaciones con los demás Estados".

Como se puede observar en las definiciones anteriores, se enumeran los elementos que debe poseer un Estado para que le sea reconocida su personalidad jurídica internacional y pueda ser sujeto de derechos y obligaciones frente a la comunidad internacional.

Posteriormente al surgimiento de los Estados, se consideran como sujetos del derecho internacional público a los Organismos Internacionales, cuyos miembros en su mayoría son estos y tienen diversos fines, que coadyuvan al mantenimiento de la paz y el mantenimiento de las relaciones internacionales.



2.6.2 Los organismos u organizaciones internacionales

En la actualidad, los organismos internacionales son considerados sujetos del derecho internacional público por la importancia que han adquirido dentro de las relaciones internacionales, por lo que Vásquez (1981) expresa sobre este tema:

La idea organización internacional nos hace pensar inmediatamente en cuál puede ser su finalidad, que nosotros encontramos en un propósito que ofrece dos aspectos: a) negativo: prevención de los conflictos que puedan surgir entre los grupos; y b) positivo: desarrollo de los contactos entre los grupos y de su mutua cooperación para aumentar el bienestar (p. 131).

Sobre la creación de los organismos internacionales, Podesta (1985) establece:

También por voluntad de los Estados manifestada en forma expresa o tácita, se ha reconocido relativa personalidad jurídica internacional a entidades colectivas que, aun cuando no son Estados, han sido erigidas por ellos: la Sociedad de Naciones, la Organización de las Naciones Unidas y los organismos regionales y especializados (p. 53).

Con base en las anteriores definiciones, se puede determinar que el surgimiento de los organismos internacionales conlleva distintas finalidades, pero se consideran que se surgen estas entidades colectivas que en su mayor parte son Estados para buscar que se mantenga la armonía y puedan solucionarse los conflictos que surjan en la comunidad internacional.



Por su lado, Larios (2001) manifiesta sobre los organismos internacionales:

Los organismos u organizaciones internacionales intergubernamentales tienen derechos y obligaciones internacionales, por consiguiente, personalidad internacional. Tienen capacidad para contratar, adquirir y disponer de bienes muebles e inmuebles, así como de entablar procesos legales. Tienen capacidad para unirse a otro organismo u organización para formar con estos una entidad jurídica distinta. A sus ejecutivos se les otorgan inmunidades y privilegios de la misma naturaleza que los otorgados a los representantes de los Estados (p. 31).

En la actualidad existen diversos organismos internacionales, siendo el más importante la Organización de las Naciones Unidas –ONU-, en la que actualmente son miembros 193 Estados, que surge posteriormente a que se llevarán a cabo las dos guerras mundiales, teniendo como principal finalidad mantener la paz y seguridad internacional y a nivel regional se encuentra la Organización de Estados Americanos –OEA-. Por lo que estos organismos internacionales poseen derechos y obligaciones internacionales, también gozan de personalidad jurídica como entidad y los funcionarios de algunas de estas organizaciones poseen privilegios e inmunidades similares a los agentes diplomáticos ante los gobiernos extranjeros en que se encuentren acreditados.

2.6.3 El individuo

La consideración del individuo como sujeto del derecho internacional público ha sido reciente, porque de acuerdo con lo expresado con Montiel (1976) que se ha reconocido en ciertos casos a los individuos actuar como personas del derecho internacional frente a los Estados. Por su parte, Larios (2001) establece:

Hoy en día los individuos tienen derechos en el ámbito internacional y a dicho efecto entendemos los contenidos en la “Declaración Universal de Derechos Humanos y los Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos Civiles, Políticos,



Económicos, Sociales y Culturales”; en algunos casos pueden acudir a foros internacionales a hacer valer dichos derechos [...] Asimismo, se ha impuesto al individuo “Deberes Internacionales” por los cuales debe asumir “Responsabilidad Internacional”, tal el caso de la piratería, la trata de blancas, el narcotráfico, responsabilidad por ruptura internacional de cables marinos (p. 31).

Con base en lo anterior, se puede afirmar que el individuo es un sujeto del derecho internacional, porque tiene la facultad de ejercer sus derechos en materia de derechos humanos en foros internacionales y al mismo tiempo, posee deberes y responsabilidad internacional, cuando cometa algún delito de carácter internacional.

2.7 Fuentes del derecho internacional público

Es importante desarrollar las fuentes del derecho internacional público, porque de acuerdo con Vargas (1992) establece que debe considerarse únicamente su acepción formal, porque deben entenderse como la manifestación externa, la constatación del derecho internacional, y no su fundamento o causas materiales que lo han originado, por lo que las define como: “Los modos formales de verificación del derecho internacional; o, en otras palabras, las fuentes son los que puede ser invocados como derecho aplicable en una relación o situación jurídica” (p. 93).

Tradicionalmente se han aceptado como fuentes del derecho internacional las mencionadas en el artículo 38 de los Estatutos de la Corte Internacional de Justicia, que establece lo siguiente:

Artículo 38.

1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar: **a.** las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes; **b.** la costumbre internacional



como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho; **c.** los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas; **d.** las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59.2. La presente disposición no restringe la facultad de la Corte para decidir un litigio *ex aequo et bono*, si las partes así lo convinieren.

Se desarrollará la clasificación de acuerdo con lo establecido por Vargas (1992) Larios (2001) y Sorensen (2009) por lo que se puede considerar que las fuentes del derecho internacional público pueden dividirse en:

- a) Fuentes principales o autónomas:** contenida por los Convenios o Tratados Internacionales y la Costumbre;
- b) Fuentes secundarias o subsidiarias:** la jurisprudencia, la doctrina y los principios generales del derecho.
- c) Fuentes posibles:** la equidad, el *ius cogens*, la opinión pública, los actos de las organizaciones intergubernamentales y los actos unilaterales cuando se trate de asuntos bilaterales.

A continuación, se desarrollarán brevemente las fuentes del derecho internacional público conforme la división anterior:

a) Fuentes principales o autónomas:

- **Los convenios o tratados internacionales:**

La Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados, en su artículo 2, literal a) define al tratado como: “Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y

regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.



Por su lado, Vargas (1992) lo define como: “Un acuerdo de voluntades celebrado entre sujetos de derecho internacional, destinado a producir efectos jurídicos y regido por el derecho internacional” (p. 100).

En la actualidad, los tratados internacionales están reemplazando al derecho consuetudinario, porque al realizarse por escrito, dan más certeza jurídica a las relaciones internacionales. Asimismo, Larios (2001) establece que:

Un convenio es un acuerdo escrito entre dos o más Estados que establecen normas de conducta, de cooperación o de política. En cierto sentido todo Convenio o Tratado constituye una renuncia al ejercicio de la Soberanía en un punto o campo de actividad determinada (p. 16).

Conforme a las definiciones sobre los convenios o tratados internacionales, se puede establecer que es la fuente principal del derecho internacional público, porque otorga más certeza jurídica al ser un acuerdo de voluntades que se realiza por escrito entre los Estados o en determinados casos los sujetos del derecho internacional público, el cual conlleva la renuncia al ejercicio de la soberanía que posee un Estado en determinado tema.

En relación con los tratados o convenios internacionales, se resumirán algunos principios generales que fundamentan el Derecho de los Tratados conforme lo establecido por Vásquez (1981) los cuales se analizarán a continuación:

- **Principio *pacta sunt servanda*:** este es uno de los principales principios, se encuentra regulado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, que afirma la obligatoriedad de los tratados, respecto a las



partes, añadiendo, además, la necesidad de su cumplimiento de acuerdo con la buena fe de los Estados.

- **Principio de que los tratados solo crean obligaciones entre las partes, o *res inter alios acta*:** este principio se refiere a que un tratado, en principio, no puede obligar a los sujetos que no han participado en él, puesto que, naturalmente no han podido dar su consentimiento. Este principio no puede aplicarse de manera absoluta, porque en algunos casos, un tratado crea derechos y obligaciones respecto a terceros Estados, pero este Estado debe otorgar su consentimiento.
- **Principio que el consentimiento es la base de la obligación jurídica, o *ex consensu advenit vinculum*:** este principio se refiere a que los Estados por ser considerados iguales en la comunidad internacional, deben otorgar su consentimiento para que nazcan las obligaciones jurídicas de carácter contractual.
- **Principio de respeto a las normas del *ius cogens*:** este principio se encuentra consagrado en el artículo 53 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, como se verá más adelante el *Ius Cogens* puede ser considerada una fuente posible del derecho internacional público, pero este principio se refiere a que se considera nulo un tratado que fuera contrario a una norma imperativa del derecho internacional, porque deben respetarse los Principios generales de derecho internacionalmente aceptados por la comunidad internacional.

Estos son los principales principios del Derecho de los Tratados, porque los Estados o sujetos del derecho internacional público, al ratificar o adherirse a un tratado o convenio internacional, ceden soberanía sobre determinado tema que es el objeto del instrumento internacional, por lo que al existir un tratado las partes deben de cumplirlo de buena fe, esto se basa en la declaración de voluntad y el consentimiento que emitieron expresamente al ser parte, por lo que normalmente no da derechos y obligaciones a terceros Estados, salvo que exprese su consentimiento y el contenido del Tratado Internacional debe estar conforme a los principios generales de derecho



que son internacionalmente aceptados por la comunidad internacional, esto se basa en el *Ius Cogens*.

• **La costumbre:**

Actualmente existe la tendencia de regular en Tratados o Convenciones Internacionales todas las prácticas generales y normas consuetudinarias que realizan los sujetos del derecho internacional. El Estatuto de la Corte Internacional de Justicia en su artículo 38 inciso b) del numeral 1. describe a la costumbre: “como aquello que comprueba una práctica generalmente aceptada como derecho”.

Vargas (1992) desarrolla que dentro de los inconvenientes de la costumbre se encuentra su imprecisión, pero también que tiene la ventaja de una mayor flexibilidad que la capacita para evolucionar conjuntamente con la realidad internacional, adaptándose así a las nuevas situaciones que puedan surgir en la actualidad, por lo que si una costumbre no respondiera a las exigencias de las nuevas situaciones, caería en desuso y dejaría de ser jurídicamente obligatoria.

También se debe analizar que la costumbre sea una práctica no quiere decir que es derecho no escrito, porque en determinado momento puede constar en una resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas o en una Convención que no ha entrado en vigor o incluso ser invocada, como tal, para un Estado no ratificante de un tratado.

Sobre la costumbre internacional de acuerdo con Laríos (2001) y Vargas (1992) se pueden distinguir dos elementos:

a) Material: consistente en el acto mismo por la repetición de los hechos, esto se refiere a que las prácticas que realicen los Estados deben ir en un mismo sentido, de manera continua y generalizada en el tiempo.



b) Formal o psicológico: consistente en la convicción que poseen los Estados de realizar determinado acto o abstención al ejercer un derecho y se conforman de una obligación, porque su repetición la hace obligatoria. Este elemento psicológico se le denomina *opinio juris sive necessitatis*.

Ambos elementos le confieren el carácter de norma de derecho a la costumbre internacional y es lo que la distingue de la cortesía internacional.

Por su lado, Vásquez (1981) define que se relaciona con esta fuente del derecho internacional público, que es la cortesía internacional como: “Es un conjunto de usos o buenos modos que se desarrollan como consecuencia de la vida en sociedad, pero careciendo de la obligatoriedad típica del derecho” (p. 28).

Conforme lo anterior, se puede diferenciar a la costumbre internacional de la cortesía internacional, en el sentido que la costumbre internacional al cumplir con los requisitos material y psicológico es de obligatorio cumplimiento entre los sujetos del derecho internacional público; mientras que la cortesía internacional, son usos que realizan estos sujetos, pero que carecen de obligatoriedad.

Se deben desarrollar de acuerdo con Larios (2001) y Sorensen (2009) los requisitos que debe tener la costumbre para ser considerada fuente del derecho internacional público:

- Muchos Estados deben estar de acuerdo con la práctica que se relacione con las relaciones internacionales.
- Debe ser una práctica continua y repetida durante un periodo considerable, este es el elemento material de la costumbre.
- La práctica debe ser consentida o requerida por el derecho internacional aceptado.



- Ser una práctica consentida generalmente por la conducta de los otros Estados que son parte de la comunidad internacional.

Actualmente existe una tendencia hacia la codificación del derecho consuetudinario y se puede observar en los múltiples tratados internacionales que se han firmado. Por lo que puede concluirse que todo Tratado Multilateral viene a ser una codificación del derecho consuetudinario, parte de esta codificación se realiza por medio de la Comisión de derecho internacional de la Organización de las Naciones Unidas –ONU–.

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, la costumbre se encuentra regulada en el artículo dos de la Ley del Organismo Judicial que regula las fuentes del derecho guatemalteco:

Fuentes del derecho. La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá solo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.

Con base en lo anterior se puede observar que existe una diferencia entre la costumbre como fuente del derecho internacional y dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, porque para nuestra legislación la costumbre tiene el carácter de *secundum legem*, esto quiere decir que va a aplicarse solamente cuando exista un vacío legal o que la ley establezca que puede utilizarse como fuente del derecho interno.

Por lo que se analizaron las principales fuentes que rigen al derecho internacional público, estas dos fuentes se encuentran relacionadas entre sí, en virtud que con base en las costumbres internacionales que se volvieron obligatorias en las relaciones de los sujetos del derecho internacional público, surge la necesidad de codificarlas por medio de los Tratados o Convenios Internacionales, para dar más certeza jurídica a las

relaciones entre los Estados, por lo que en la actualidad esta fuente es la que se considera más importante en la comunidad internacional.



b) Fuentes secundarias o subsidiarias

Estas fuentes se aplican subsidiariamente a las fuentes principales o sirven como apoyo en la resolución de los conflictos de carácter internacional entre los sujetos del derecho internacional público, por lo que se desarrollarán las fuentes secundarias que se consideran más importantes.

- **La jurisprudencia**

Esta es la primera fuente secundaria del derecho internacional público y se compone por los fallos de los tribunales nacionales e internacionales, por lo que sobre esta fuente Larios (2001) expresa que:

La jurisprudencia involucra tanto los fallos judiciales internacionales como los fallos judiciales nacionales. Por fallos judiciales internacionales entendemos las sentencias emitidas por la Corte Internacional de Justicia y el órgano que la precedió, asimismo como los fallos de todos los tribunales con jurisdicción Internacional Privativa. Por fallos judiciales nacionales entendemos aquellas sentencias emitidas por Cortes, Tribunales y Juzgados nacionales que conocen algún problema que involucra algún aspecto internacional (p. 18).

Vásquez (1981) establece: “A pesar de todas las reservas que pueden hacerse a la jurisprudencia como fuente del derecho internacional, se observa en los tribunales internacionales una tendencia creciente a apoyarse en anteriores decisiones, como expresión del derecho existente” (p. 74).

Por lo que puede observarse que carece de importancia el lugar donde se emita el fallo judicial, porque la jurisprudencia considera los nacionales o internacionales, se



debe tomar en cuenta que el requisito fundamental para que pueda ser utilizada como fuente es que haya solucionado algún conflicto que sea de carácter internacional y solo puede utilizarse para el análisis de los casos de naturaleza particular que tengan relevancia internacional.

- **La doctrina**

La doctrina ha sido considerada un medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, por lo que Manuel Ossorio (1990) la define como:

Conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aún no legisladas. Tiene importancia como fuente mediata del derecho, porque el prestigio y la autoridad de los destacados juristas influyen a menudo sobre la labor del legislador, incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes (p. 340).

Sobre la doctrina de acuerdo con Vásquez (1981) y Sorensen (2009) se puede desarrollar que fue de mucha importancia cuando los tratados eran escasos y la costumbre aún no estaba determinada o sufría los efectos de la evolución de la sociedad internacional, por lo que las obras de los autores proporcionaban casi la única fuente de información para la resolución de conflictos de carácter internacional, pero se puede establecer que en la actualidad la enseñanza de los publicistas, solamente puede considerarse como medio auxiliar, en el sentido que puede facilitar la búsqueda de la norma jurídica, sin que la doctrina ejerza influencia sobre el juez internacional.

La doctrina la se puede encontrar en textos de docencia, manuales, revistas especializadas generales y específicas, revistas de alta vulgarización, conferencias y toma de posesión en foros internacionales.



- **Los principios generales del derecho**

Los principios generales del derecho se incluyeron como fuente secundaria para poder suplir las lagunas existentes en el derecho convencional o consuetudinario. De acuerdo con lo establecido por Sorensen (2009) la Corte Internacional de Justicia ha establecido en sus resoluciones que aplica principios bien conocidos o establecidos, en virtud que el derecho interno se desarrolló previamente al derecho internacional. Por lo que Larios (2001) los define como:

Aquellas normas que se encuentran en todos los ordenamientos jurídicos de todos los Estados del mundo o por lo menos en la mayoría de ellos. No se trata, necesariamente, de principios consagrados en Convenios, aunque no se descartan, sino de principios que “regularmente” han sido aplicados en los tribunales (p. 19).

Asimismo, resumiendo lo expresado por Vargas (1992) se puede establecer que el contenido de los principios generales del derecho es doble, porque incluye los principios jurídicos que son comunes a las distintas legislaciones nacionales como a aquellos principios del derecho internacional. Relacionado con lo anterior, la mayoría de estos principios se originan en el derecho civil y en el derecho procesal civil.

Como ejemplos de los principios generales del derecho se puede citar los siguientes que se encuentra regulados dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco:

- Cumplimiento de buena fe en las obligaciones.
- Obligación de reparar el daño.
- Debido proceso.
- Prescripción extintiva o adquisitiva.
- Eximente de fuerza mayor



En relación con los principios generales del derecho internacional, se puede determinar que los principios inherentes a la estructura de la comunidad internacional o las relaciones entre los Estados y sujetos del derecho internacional público.

c) Fuentes posibles

Este tipo de fuentes se podrían aplicar en casos específicos para apoyar a las fuentes principales o secundarias, o como en el caso de la equidad que se va a aplicar cuando sea solicitada por las partes del conflicto internacional.

- **La equidad**

Se encuentra regulada en el artículo 38 numeral 2. de los Estatutos de la Corte Internacional de Justicia, porque permite decidir a la Corte litigio *ex aequo et bono*, si las partes lo convienen. Sobre este tema Vargas (1992) establece que:

En términos generales, se entiende por su equidad la aplicación de la justicia a un caso concreto; y en sentido más estricto se suele emplear el término equidad para contraponerlo al derecho positivo, por lo que el caso debería resolverse exclusivamente con base en consideraciones de la justicia (p. 134).

- **El *ius cogens***

El *ius Cogens* contiene los llamados Principios generales de derecho internacionalmente aceptados, sobre esta fuente posible Larios (2001) lo desarrolla de la siguiente manera:

Se le llama “derecho imperativo”, esta se trata de una regla que ha sido aceptada y reconocida como tal por la comunidad internacional de Estados en su conjunto, pero la carga de probar la aceptación y reconocimiento queda a quien la invoca como tal (p. 20).



Esta fuente fue definida por primera vez en el artículo 53 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrada en el año de 1969, la cual se encuentra regulada en los siguientes términos:

Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que solo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter.

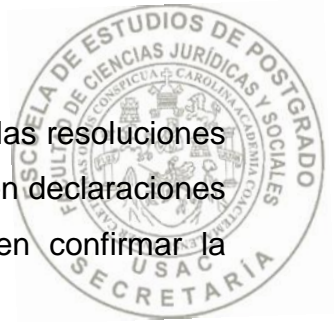
El *ius cogens* o derecho imperativo, conlleva la existencia de una norma o regla que no se encuentra regulada por medio de ningún instrumento internacional o es una costumbre, pero que ha sido aceptada y reconocida por la comunidad internacional, por lo que, en determinado caso, puede ser utilizada como argumento de una parte en un conflicto internacional, pero este tiene la carga de probarlo en el proceso judicial o arbitral.

- **La opinión pública**

En la actualidad ha crecido el impacto de los medios de comunicación o redes sociales a nivel mundial en la población, por lo que de acuerdo con Larios (2001) se puede establecer que en determinado momento la opinión pública mundial puede influir en la resolución de los conflictos internacionales en favor de alguna de las partes de esté.

- **Los actos o resoluciones de las organizaciones internacionales**

Esta fuente posible no se encuentra regulada por el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Resumiendo lo expresado por Vargas (1992) y Larios



(2001) se puede determinar que estos actos se expresan por medio de las resoluciones pronunciadas por organizaciones internacionales en las que se contienen declaraciones u otros pronunciamientos generales cuyo objeto principal consiste en confirmar la existencia de una norma consuetudinaria o de un principio de derecho.

Estas resoluciones normalmente son pronunciadas por la Asamblea General o recomendaciones del Consejo de Seguridad de la Organización de las Naciones Unidas –ONU- y en el caso de Guatemala también podrían ser las resoluciones emanadas de la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos –OEA-.

- **Los actos unilaterales de los Estados**

Conforme lo establecido por Sorensen (2009), los actos unilaterales deben ser actos jurídicos que posean significación internacional, esto quiere decir que en determinado momento puedan afectar las relaciones internacionales, pero estos pueden ser actos de derecho interno, pero que afecten la esfera del derecho internacional y en determinados casos puede afectar a terceros Estados.

Entre dos Estados, que enfrenten algún diferendo, los actos unilaterales de uno de ellos en relación con el asunto que los enfrenta, sustentaría el *estoppel* o doctrina de los actos propios.

Con base en lo anterior, la doctrina de los actos propios o regla del *estoppel* es definida por Vargas (1992) de la siguiente forma:

Consiste en que un Estado no puede retractarse de un acto unilateral suyo cuando otro Estado ha adoptado una determinada medida basada en dicho acto. Aplicada a un litigio internacional, la regla del *estoppel* involucra la prohibición de *venire contra factum proprium non valet* (p. 139).



Como se puede observar, la doctrina de los actos propios se refiere a la prohibición que tienen los Estados para actuar en contra de sus propios actos realizados previamente, sin que estos actos puedan afectar los derechos de otros Estados.

2.8 Soberanía

La soberanía es uno de los principales elementos del Estado, que normalmente conlleva la potestad absoluta del Estado de actuar sin sujeción a ninguna norma superior a él, pero se encuentra limitado por el derecho internacional.

De acuerdo con Flores (1969) la soberanía: "Es el poder más alto dentro del Estado y de igual forma la hacemos morar en un sujeto que exhiba un poder cuantitativamente mayor que los demás poderes que existen dentro del mismo Estado" (p. 19).

Esta definición establece que la soberanía es el poder que posee el Estado que es superior a los demás poderes internos, por lo que existe libertad de poder ejercer las facultades internas del Estado, y no debe existir intervención de ningún otro Estado respecto a las decisiones políticas que tomen sus gobernantes.

Etimológicamente el término de soberanía, viene de la palabra soberano que en latín es *superanus*, que significa lo que está por encima o sobre todas las cosas, se refiere al poder que está sobre todos los demás poderes.

Según García (2003) en un sentido amplio es soberano aquel que puede, en su esfera de dominación, decidir independientemente de cualquier otro. Por lo tanto, la palabra sirve para designar un poder que no admite superior. Con ese carácter hiperbólico se aplica, en las fuentes escritas, básicamente a Dios, pero también a otras autoridades seculares. No obstante, respecto a estas últimas, el mismo término se



usaba tanto para el rey como para los barones; es decir, se les considera igualmente soberanos. Asimismo, también se empleaba para señalar a la persona dotada de competencia o poder de decisión último en la esfera judicial.

Para Kelsen (2008) la soberanía es: "Una propiedad del orden jurídico, que consiste en que es un orden supremo, cuya vigencia no es derivable de ningún otro orden superior y radica en el poder que posee el Estado" (p. 25). Conforme lo anterior, se determina que la soberanía es considerada como un poder supremo del Estado, que no se encuentra supeditado a ningún otro orden.

Asimismo, Heller (1995) distingue con precisión la estructura real estatal como un sujeto de la soberanía, estableciendo que la soberanía es la capacidad, tanto jurídica como real, de decidir de manera definitiva y eficaz todo conflicto que altere la unidad de la cooperación social territorial, incluso contra el derecho positivo y además, de imponer la decisión a todos no solo a los miembros del Estado, sino en principio, a todos los habitantes del territorio (p. 225 y 226).

Un importante razonamiento acerca de la soberanía lo establece De la Cueva (1995) "La soberanía no es un poder ilimitado e ilimitable" (p. 7) esta consideración podría ser una determinación negativa de la soberanía, que es de mucha importancia, porque el Estado tiene la facultad de auto-limitarse o de auto-organizarse, por lo que conforme a estas facultades que posee puede crear su propia Constitución, pero esto no conlleva que utilice este poder de manera negativa, que pueda conllevar la destrucción del Estado.

Asimismo, de este razonamiento se desprende otro tema de la soberanía que se relaciona con las relaciones internacionales entre los Estados, porque por la suscripción de Convenios o Tratados Internacionales de carácter bilateral o multilateral los Estados se obligan al cumplimiento de determinadas obligaciones internacionales, y no pueden dejar de cumplirlas con base en su normativa interna.



Conforme lo establecido por Vásquez y González (2015) la soberanía se ha convertido en un elemento importante con el que cuenta el Estado-Nación porque a través de ella el Estado tiene la capacidad de auto determinarse y auto legislarse sin la intervención de otras entidades políticas que les impongan los ordenamientos jurídicos. Cada Estado tiene la libertad de organizar su sistema político jurisdiccional y la creación de normas es una facultad y atribución que emana de los gobernados para poder decidir el tipo de gobierno y organización del Estado. Por lo que la figura de la soberanía en el marco de las relaciones internacionales se encuentra influenciada y modificada por la intención que poseen los gobiernos de establecer vínculos hacia el exterior, lo que conlleva que la legislación interna pueda llegar a interactuar con los sistemas jurídicos internacionales.

Debe establecerse que hay diversas posturas sobre a quién le corresponde la soberanía, por lo que conforme lo establece Filomusi (1917):

La soberanía corresponde a quien hace las leyes. Para unos, el soberano es el príncipe, bien por delegación divina o por propio derecho hereditario, para otros el pueblo, para otros la Nación, para otros, finalmente, el parlamento. Y con las soluciones se han multiplicado a su vez las dificultades, como en las nuevas aportaciones de los que consideran soberana en el Estado, a la razón, o en la voluntad del pueblo, conforme a razón (p. 540).

En relación con lo anterior, en el Estado de Guatemala el tema de la soberanía se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de la siguiente manera:

Artículo 140. Estado de Guatemala. Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. Su sistema de Gobierno es republicano, democrático y representativo.



Artículo 141. Soberanía. La soberanía radica en el pueblo, quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La subordinación entre estos es prohibida.

Artículo 142.- De la soberanía y el territorio. El Estado ejerce plena soberanía, sobre: a. El territorio nacional integrado por su suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre estos b. La zona contigua del mar adyacente al mar territorial, para el ejercicio de determinadas actividades reconocidas por el derecho internacional; y c. Los recursos naturales y vivos del lecho y subsuelo marinos y los existentes en las aguas adyacentes a las costas fuera del mar territorial, que constituyen la zona económica exclusiva, en la extensión que fija la ley, conforme la práctica internacional.

Artículo 149. De las relaciones internacionales. Guatemala normará sus relaciones con otros Estados, de conformidad con los principios, reglas y prácticas internacionales con el propósito de contribuir al mantenimiento de la paz y la libertad, al respeto y defensa de los derechos humanos, al fortalecimiento de los procesos democráticos e instituciones internacionales que garanticen el beneficio mutuo y equitativo entre los Estados.

Con base en la regulación de la Constitución Política de la República de Guatemala, puede determinarse que Guatemala es un Estado soberano y que la soberanía radica en el pueblo que se delega a los tres organismos, asimismo, en el plano interno se establece el territorio sobre el cual el Estado ejerce su soberanía y en el plano externo, se desarrolla la manera en que el Estado de Guatemala llevará a cabo sus relaciones internacionales con los otros Estados.

Actualmente es importante que se lleve a cabo la determinación de la estructura jurídica y social de los Estados, porque actualmente deben de buscar cumplir y observar los derechos de los gobernados por parte del Estado a través de sus normas

internas que debe ser alineada a la legislación internacional o tratados que han sido suscritos por el propio Estado.



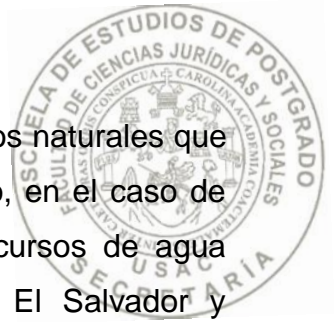
Al respecto, Colomer (2013) desarrolla los vínculos entre los sistemas jurídicos internacionales de la siguiente forma:

Las tensiones entre el derecho internacional y los derechos estatales y las decisiones de los tribunales y Cortes internacionales y en general de organismos internacionales, sobre los estados y sus ordenamientos jurídicos internos han crecido en forma exponencial en los últimos años. Una defensa ha sido integrarse en organizaciones regionales de Estados para tener un mayor peso y capacidad de negociación en el ordenamiento jurídico, político, económico internacional. También esta crisis de las fronteras y la ciudadanía hacia afuera, con lo que supone el debilitamiento de la soberanía de los estados (p. 303).

Con base en lo anterior, se observa el efecto que ha surgido en los Estados por el proceso de la globalización y los nuevos enfoques de las relaciones internacionales, en virtud que se ha llevado a cabo un proceso de integración regional, con la finalidad de conseguir mejores oportunidades comerciales, políticas y jurídicas y la defensa de sus intereses comunes.

Actualmente, la globalización es una forma del sistema internacional contemporáneo que conforme lo establece Gilpin (1990) es un fenómeno que surge desde el momento que se incorpora la Economía a los estudios de Política Internacional, las tendencias hacia la ampliación de mercados que se venían presentando desde antes de la Segunda Guerra Mundial, por lo que la globalización conlleva un intercambio político, social, de productos, cultura, tecnología y servicios.

Conforme Becerra, Povedano y Tellez (2010) la soberanía en la actualidad puede observarse desde tres distintos elementos del Estado:



- **Territorial:** este elemento se refiere al estudio sobre los recursos naturales que nacen en un Estado y se internan en otro Estado, por ejemplo, en el caso de Guatemala, por ser un Estado aguas arriba posee algunos cursos de agua internacionales que se internan a los Estados de México, El Salvador y Honduras.
- **Humano:** este elemento se refiere a la población o pueblo de un Estado, refiriéndose al desplazamiento humano hacia otro Estado, actualmente un ejemplo es la carava de migrantes hondureños que se dirige hacia los Estados Unidos de América.
- **Gobierno:** este elemento se refiere a las decisiones que toman los funcionarios que detentan el poder en un Estado En relación con la soberanía que esté posee, un ejemplo es la política exterior que manejan los Gobiernos en el plazo que duran sus mandatos.

Conforme lo anterior, puede determinarse que el tema de soberanía puede analizarse desde varias perspectivas y con el transcurso del tiempo ha evolucionado hacía determinados temas específicos que son de mucha importancia en la actualidad.

Un aspecto importante establece Arguello (1976) al respecto a los temas de soberanía e independencia:

La soberanía es confundida a veces con la independencia, aunque la mayoría estima que la primera se refiere más bien al régimen interno; es decir, a la autoridad sobre el territorio y la población y comprende facultades de legislación y jurisdicción. El Arto. 12 de la Carta de la OEA reconoce al Estado el derecho de "legislar sobre sus intereses" y "determinar la jurisdicción y competencia de sus tribunales", pero agrega "el ejercicio de estos derechos no tiene otros límites que el ejercicio de los derechos de otros Estados conforme el derecho internacional"(p. 71).




No deben confundirse los términos de soberanía e independencia, porque esta se refiere a que un territorio no depende políticamente de otro, por lo que la independencia va dirigido al régimen interno, mientras que la soberanía se extiende a las relaciones internacionales de los Estados.

Es importante que los Estados con base en la soberanía que posee, no utilicen su derecho a legislar internamente con la finalidad de violar una obligación de carácter internacional, que haya sido establecida previamente en un tratado internacional y si lo realizará será sujeto de responsabilidad internacional respecto al otro Estado.

Por lo que la soberanía interna de un Estado dirige su voluntad hacia su propia población y territorio, mientras que cuando la soberanía se proyecta hacia el exterior, va dirigida a las relaciones que un Estado conserva con otros Estados, admitiendo dentro de su derecho interno, al derecho internacional y al principio internacional de reciprocidad.

La soberanía, según Sorensen (2009, p. 264) tiene tres aspectos fundamentales: externo, interno y territorial.

- a) El aspecto externo de la soberanía es el derecho del Estado de determinar libremente sus relaciones con otros Estados, o con otras entidades, sin restricción o control por parte de otro Estado. Este aspecto de la soberanía se conoce también con la denominación de independencia. Este aspecto se refieren principalmente las normas del derecho internacional. La soberanía exterior, desde luego, presupone la soberanía interna;
- b) El aspecto interno de la soberanía consiste en el derecho o la competencia exclusiva del Estado para determinar el carácter de sus propias instituciones, asegurar y proveer lo necesario para el funcionamiento de ellas, promulgar leyes, según sea su propia selección y asegurar su respeto.

- 
- c) El aspecto territorial de la soberanía consiste en la autoridad completa y exclusiva que un Estado ejerce sobre todas las personas y cosas que se encuentran dentro, debajo o por encima de su territorio. En lo que concierne a cualquier grupo de Estados independientes, el respeto a la soberanía territorial de cada uno es una de las reglas más importantes del derecho internacional.

Con base en lo anterior, se puede determinar que la soberanía se compone de estos tres aspectos, siendo uno de los principios más importantes del derecho internacional y es el punto de partida en las relaciones de los Estados. De este derecho se deriva el principio de igualdad y el deber de abstenerse de interferir en los asuntos exteriores e internos de otros Estados igualmente soberanos.

Actualmente, el Estado se ha convertido en un ente dinámico que tiene cambios en plano interno y externo, por el proceso de Globalización y los nuevos enfoques de las relaciones internacionales, por lo que tiene un mayor contacto con el resto de los estados. Cada Estado tiene la intención de poder proponer y participar en el diseño de políticas públicas a nivel regional y mundial, así como la creación de ordenamientos que rijan la nueva realidad que ha surgido por estos fenómenos, se ha concentrado en los aspectos económicos, culturales y políticos de los estados, con el objetivo primordial de poder homogenizar criterios.

La soberanía es un tema relevante para los Estados y sus relaciones con los sujetos del derecho internacional público, por lo que para el presente trabajo debe realizarse un análisis del tema de la soberanía con el principio internacional de reciprocidad.

La soberanía es un elemento primordial para la existencia de los Estados, porque es el poder superior que poseen los Estados, en el plano interno, con la facultad de auto-organización y auto-regulación en el territorio que ejerce su dominio; y en el externo, con la libertad de poder determinar libremente sus relaciones internacionales

con otros Estados o sujetos del derecho internacional, al respecto no debería de existir ninguna intervención o regulación externa que afecte la soberanía del Estado.



Conforme el transcurso del tiempo, la forma en que se llevan a cabo las relaciones internacionales entre los Estados ha cambiado, en la actualidad se han suscrito Convenios o Tratados Internacionales bilaterales o multilaterales de los que los Estados son parte, por medio de los cuales se comprometen a cumplir determinadas obligaciones y al mismo tiempo obtienen derechos, por lo que la suscripción de estos instrumentos en algunos casos se relaciona con el ejercicio de la soberanía del Estado.

El principio internacional de reciprocidad se basa en el consentimiento de los Estados en que puedan otorgarse obligaciones recíprocas y concretas, asimismo, la aplicación de normas internas o internacionales que beneficien a la relación entre los Estados o a sus connacionales. En determinadas circunstancias al aplicar dicho principio, podría verse afectada la soberanía del Estado, pero como se pudo observar, la soberanía tiene un aspecto externo, que es el derecho que poseen los Estados para determinar libremente sus relaciones con otros Estados o Sujetos del derecho internacional, por lo que en estos casos no se vulneraría la soberanía de los Estados, porque al aplicar el principio internacional de reciprocidad con otro Estado, se encuentra inmerso el consentimiento y la buena fe de cumplir con las obligaciones que conlleva su aplicación.

Por lo anterior, los Estados al suscribir Convenios o Tratados Internacionales se basan en el aspecto externo de su soberanía, porque ellos poseen la libertad de determinar con que Estados desean tener relaciones internacionales, asimismo, como los derechos u obligaciones que van a surgir de la suscripción de dichos instrumentos, asimismo, esta misma situación se observa cuando se lleva a cabo la aplicación del principio internacional de reciprocidad, porque los Estados libremente deciden conforme su política externa, a quienes y la forma en que se aplicará dicho principio, por lo que los tres aspectos de la soberanía siendo estos el externo, interno y territorio deben ser considerados en la toma de decisiones que realizan los Estados, porque la soberanía



en determinados momentos es limitada, en base a los compromisos internacionales que adquiere ante la comunidad internacional.

La aplicación del principio internacional de reciprocidad conlleva algunos beneficios a los Estados y sus connacionales, como en la presente investigación que se refiere a privilegios e inmunidades de funcionarios diplomáticos, porque al aplicarse se otorgará igualdad de trato a los miembros de la Misión Diplomática del Estado acreditante y del Estado receptor, esto no conlleva la pérdida de soberanía de los Estados, que han otorgado un consentimiento previo.

Por lo que en el desarrollo de las relaciones internacionales los Estados por medio de sus políticas de Gobierno, suscripción de Tratados o Convenios Internacionales o aplicación del principio internacional de reciprocidad, no deben de afectar el ejercicio de su soberanía interna y externa, aunque en determinados temas se limite por las obligaciones adquiridas por los Estados.

Se analizará la rama del derecho encargada de desarrollar el tema de las relaciones diplomáticas que se llevan a cabo a través de los agentes diplomáticos que representan a su Estado en el extranjero, así como los privilegios e inmunidades que gozan estos funcionarios en el ejercicio de su cargo.

2.9 Derecho diplomático

Esta rama del derecho es relevante para el desarrollo del presente trabajo, en virtud de los privilegios e inmunidades que gozan los agentes diplomáticos, que actúan como representantes del Estado que los acredita ante el Estado que los recibe, porque con base en el contenido de la Convención de Viena, sobre relaciones diplomáticas de 1961, se determinará la aplicación del principio internacional de reciprocidad y su excepción, a los agentes diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Guatemala.



2.9.1 Concepto

Dentro de la comunidad internacional se debe mantener la convivencia pacífica y armónica entre los Estados, por lo que existen diferentes tipos de relaciones entre ellos dentro de las que se puede mencionar como políticas, económicas, sociales, culturales, administrativas e históricas. Estas relaciones entre los miembros de la Comunidad Internacional deben de fundarse en las normas del derecho internacional, principios, reglas, usos y costumbres internacionales.

Considerando la importancia que posee el tema de la diplomacia dentro del derecho diplomático, según Vilariño (1987) se define como:

Aquella actividad ejecutora de la política exterior de un sujeto de derecho internacional, llevada a cabo por órganos y personas debidamente representativos de este, ante otro u otros sujetos de derecho internacional, para, por medio de la negociación, alcanzar, mantener o fortalecer transaccionalmente la paz; ha de tener como finalidad última hacer posible, con tales medios, la construcción o existencia de una comunidad internacional justa que, a través de la cooperación, permita el pleno desarrollo de los pueblos (p. 90).

Se puede observar que la diplomacia es la encargada de ejecutar la política exterior de los Estados, la definición anterior se relaciona con lo establecido por Sorensen (2009) que resumiéndolo determina que el derecho internacional funciona dentro de la comunidad internacional de los Estados soberanos, cuyas políticas exteriores conforman las relaciones internacionales, que se ejecutan por medio de la diplomacia. El tema de la diplomacia se relaciona con el derecho diplomático, en virtud que la función más importante de la diplomacia general ha sido la representación y la negociación, por medio de la cual se busca llegar a un acuerdo de manera pacífica. Por lo que en la actualidad, los agentes diplomáticos participan en la ejecución de la política exterior de los Estados que los acreditan ante los gobiernos extranjeros.



Posteriormente a realizar una breve explicación del tema de la diplomacia, Usinger (2014) define el derecho diplomático, como:

Conjunto de principios jurídicos que regulan la actividad de los órganos creados por el Estado para el mantenimiento de las relaciones internacionales... estudia los principios del derecho, los fundamentos doctrinarios y los preceptos legales que contribuyen a plasmar la existencia de la institución diplomática y regulan el funcionamiento de sus órganos (p. 13).

Por su lado Foderé, citado por Escobari (1985) expresa que el derecho diplomático es la: “Rama del derecho público externo que se ocupa de la práctica de las relaciones exteriores de los Estados, las reglas que presiden la representación nacional en el extranjero, la administración de los asuntos internacionales y la manera de negociar” (p. 7).

Conforme a las anteriores definiciones, se puede determinar algunos elementos principales del derecho diplomático, porque se establecen los órganos creados por el Estado, en el caso de Guatemala, la representación en el ámbito diplomático la ejerce el jefe de Estado o de Gobierno, El ministro de Relaciones Exteriores y los embajadores o jefes de Misión; así como, sus principales finalidades entre las que se puede establecer que es la representación de un Estado en el extranjero, la administración de los asuntos internacionales y la negociaciones diplomáticas, que en determinados momentos surgen como medios de resolución de conflictos de manera pacífica. Para De Erice (1954) el derecho diplomático es:

La rama del derecho público que determina las normas de aplicación y ejecución de los derechos y deberes de cada Estado inscritos o no en otros Derechos, protege los intereses del Estado y sus súbditos en el extranjero y fija las reglas para establecer, mantener o suprimir el contacto directo o indirecto entre los países (p. 14).

Como puede observarse, esta definición abarca los derechos y deberes que tiene el Estado acreditante y receptor, así como, sus agentes diplomáticos y que su principal finalidad es proteger los intereses del Estado que los envía y la de sus connacionales que se encuentran en el territorio donde se encuentra la Misión Diplomática.



Larios (2007) realiza una definición tomando los principales elementos del derecho diplomático, en virtud que es considerado una rama del derecho público, por lo que expresa:

Conjunto de normas que tienden a regular un quehacer determinado; dicho quehacer es el del diplomático al desempeñarse en una función determinada cual es la de representar y negociar; función que en última instancia tiende a desarrollar las relaciones entre Estados. Otro aspecto importante de las descripciones antes expuestas es que estas encuentran su fundamento en usos, costumbres y tratados. Finalmente, no se debe dejar pasar que las normas dan vida legal a la actividad, a quienes se desempeñan como agentes diplomáticos (p. 44).

Para finalizar, se puede determinar que el derecho diplomático es la rama del derecho internacional público, que se encarga de establecer las normas jurídicas, principios, doctrinas e instituciones que regulan los órganos que crea el Estado y su actuación, cuya principal finalidad es mantener las relaciones internacionales. El derecho diplomático se aplica a los agentes diplomáticos, que actúan en representación del Estado acreditante ante el Estado receptor, con base en la relación de carácter político que existe entre ambos, conforme con las políticas exteriores de dichos Estados.



2.9.2 Naturaleza

El derecho diplomático tiene una relación estrecha con el derecho internacional público, por lo que tiene carácter de derecho público, porque su objeto es mantener y conservar las relaciones entre los Estados. De acuerdo con Larios (2007) establece que posee dicha naturaleza en virtud de su interés, que se refiere al interés del Estado dentro de la comunidad internacional y a sus relaciones, que son con los sujetos de derecho internacional, asimismo, se puede expresar que estas relaciones pueden ser de coordinación, cuando se trata de relación entre Estados; y de subordinación, cuando participan Estados y los demás sujetos del derecho internacional público, como el caso de los organismos internacionales.

Por su lado, resumiendo lo expresado por De Erice y O'shea (1954) se puede determinar que la naturaleza del derecho diplomático se resume de la siguiente manera:

- **Causa material:** se encuentran a los Estados que forman parte de la comunidad internacional y a la costumbre internacional.
- **Causa formal:** se encuentra la representación de los agentes diplomáticos, que sirven de enlaces políticos entre los Estados.
- **Causa eficiente:** se encuentra la sociabilidad, que se refiere a la intercomunicación jurídica entre lo interno (nacional) y externo (internacional) que se realiza a través de la actividad diplomática.
- **Causa final:** se considera que es el bien común nacional e internacional.

Conforme lo anterior, se puede establecer que el derecho diplomático es una rama del derecho público, en virtud de la íntima relación que posee con el derecho internacional, los sujetos que lo forman, las relaciones entre Estados y Organismos Internacionales y los intereses que persigue.

2.9.3 Contenido



Para iniciar es importante la explicación que realizan Luz y Vizor (2002) que expresan:

Los actos jurídicos que se generan de las relaciones entre los Estados miembros de la comunidad internacional y demás sujetos de derecho internacional, requieren de normas y procedimientos y aplicación, así como un medio viable para su funcionamiento o puesta en práctica. Este conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones de política exterior de los Estados y demás miembros de la comunidad internacional, se encuentran contenidas en el derecho diplomático, rama del derecho internacional público. El conducto a través del cual se ejecutan o ponen en práctica estos principios y normas del derecho diplomático es la Diplomacia (p. 24).

Se puede establecer que una parte importante del contenido del derecho diplomático va a ser la regulación de los procedimientos y actividades que realicen los Estados por medio de sus agentes diplomáticos acreditados ante Estados Extranjeros, conforme a la ejecución de su política exterior, debiéndose tomar en cuenta a la Diplomacia.

En relación con el contenido del derecho diplomático, Usinger (2014) en su trabajo expresa:

El derecho diplomático integra un sistema cuyo ordenamiento considera la representación internacional como sujeto y la acción diplomática como objeto, que fundamentan el cuadro de sus instituciones bajo los títulos de órganos de las relaciones internacionales, la función diplomática y los actos diplomáticos. Estos aspectos corporizan la institución diplomática, cuya finalidad promueve el derecho de legación (p. 14).



Acerca del contenido del derecho diplomático se debe tomar en cuenta que los agentes diplomáticos ejercen la representación de su Estado y la protección de sus intereses políticos, económicos y sociales en las relaciones internacionales, ejerciendo una función de carácter político en determinados actos en los que participa, teniendo como base fundamental el derecho que poseen los Estados de enviar y recibir a los agentes diplomáticos.

Por su lado Larios (2007) establece que el derecho diplomático se compone por:

El estudio de los documentos legales que norman la institución, al agente diplomático como tal, a la acción y/o función diplomática, a los actos diplomáticos propiamente dichos, generalmente, a los órganos de los cuales fluye y dentro de los cuales se desarrolla el derecho diplomático y la diplomacia (p. 45).

Para culminar, se puede determinar que el contenido principal del derecho diplomático es normar las acciones y funciones que realiza el agente diplomático que se encuentra acreditado ante un Estado o un Organismo Internacional por medio del ejercicio del derecho de legación que poseen los Estados, en la búsqueda de la protección de los intereses del Estado al que representa, así como, los derechos y obligaciones que este posee en el ejercicio de sus funciones, teniendo como finalidad principal la búsqueda del bien común nacional e internacional.

2.10 Convención de Viena sobre el derecho de los tratados

Es importante realizar un análisis a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, en virtud que algunos Estados con base en los tratados internacionales que tengan suscritos con otros Estados, pueden aplicar el principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, por lo que se analizarán los aspectos más importantes de dicha Convención.



2.10.1 Procedimiento para celebrar un tratado

El derecho internacional no ha establecido un procedimiento único al cual los Estados deban regirse para celebrar un tratado, porque en el artículo 11 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, se admite que un Estado puede manifestar su consentimiento para obligarse por un tratado en cualquier forma convenida en la que conste ese consentimiento, como puede ser mediante la firma, el canje de instrumentos que constituyan un tratado, la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión.

Por lo que, a continuación, se desarrolla el procedimiento para celebrar un Tratado o Convención Internacional de conformidad con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

a) La negociación y adopción del tratado del texto (celebración):

Mediante la negociación se realizan los trámites necesarios y previos de la redacción del tratado. Para negociar un tratado en representación de un Estado, se requiere ser plenipotenciario, esto es, estar investido de plenos poderes, a esta facultad se le denomina *exequátur*.

Existen dos variantes para la negociación de un tratado dependiendo del número de partes de la siguiente forma:

- Si se trata de un tratado bilateral ordinariamente la negociación se lleva a cabo en el Ministerio de Relaciones Exteriores de un país mediante conversaciones entre el ministro y sus asesores y el agente diplomático enviado para negociarlo.
- Si se trata de un tratado multilateral, las negociaciones generalmente se realizan en una conferencia internacional.



Por lo que, cuando se finalizan las negociaciones, se procede a adoptar o establecer el texto del tratado.

Es importante que se establezcan las principales partes que contienen un tratado internacional, que se dividen de la siguiente manera:

i. Preámbulo: dentro del preámbulo se establece el espíritu y los motivos que animaron a los Estados a firmar el Tratado y el objeto en términos generales.

ii. Parte dispositiva: es la parte medular de un Tratado Internacional, porque contiene los artículos que desarrollan la materia propia sobre la que versa el Tratado o Convención Internacional.

iii. Cierre o cláusulas finales: en esta parte se establecen las disposiciones de carácter temporal o transitorio y lo relacionado a la entrada en vigor, el lugar de depósito, la ratificación y las reservas del Tratado Internacional.

b) Suscripción o firma del tratado internacional

Este es el segundo paso que se lleva a cabo después de la negociación de los Estados partes del Tratado Internacional, por lo que en esta etapa se adopta el texto del Tratado y se procede por parte de los negociadores a la firma.

Es importante establecer que por regla general la firma del Tratado no genera derechos u obligaciones a las partes, pues se requiere de otras etapas para que el tratado posea fuerza obligatoria. Normalmente se firma ad referendum, porque se debe estudiar antes de que sea ratificado.

Excepción de ser ratificados:

- Acuerdos de Finalización de Guerra.



- Carácter urgente que entran en vigencia inmediatamente.
- Carácter administrativo.

c) Ratificación

Mediante la ratificación, un Estado hace constar en el ámbito internacional, su voluntad de obligarse por el tratado. En un Estado Constitucional la Constitución Política normalmente determina cual es el funcionario encargado de ratificar los tratados, generalmente es el jefe del Estado para que posteriormente el Congreso realice un Decreto de Aprobación.

En el caso de Guatemala, en las literales k) y o) del artículo 183 de la Constitución Política de la República, se establecen dentro de las funciones del presidente de la República lo siguiente:

- k) Someter a la consideración del Congreso para su aprobación y antes de su ratificación, los tratados y convenios de carácter internacional y los contratos y concesiones sobre servicios públicos... o) Dirigir la política exterior y las relaciones internacionales; celebrar, ratificar y denunciar tratados y convenios de conformidad con la Constitución.

Al llevar a cabo la ratificación de un tratado internacional, los Estados pueden establecer alguna reserva, que se refiere a una manifestación de voluntad de desacuerdo en relación con cuestiones secundarias o accidentales del tratado, que nunca puede ser de cuestiones fundamentales. La reserva es usual en tratados multilaterales, en virtud que existen muchos intereses de varios Estados, que pueden perjudicar a algunos.



d) Canje o depósito de los instrumentos de ratificación de un tratado internacional

Dependiendo del número de partes de un Tratado, ya sea de carácter bilateral o multilateral, conlleva un procedimiento distinto que se desarrollan a continuación:

- **Canje:** es el procedimiento que se utiliza en tratados bilaterales y consiste en el intercambio de notificaciones que se hacen los Estados parte. Es el acto por medio del cual se notifica a la otra que el tratado ha sido debidamente ratificado por el órgano estatal competente.

- **Depósito:** es el procedimiento que se utiliza en los tratados multilaterales, se procede a depositar cada uno de los instrumentos de ratificación ante un depositario que se designan en el propio tratado, generalmente es un Gobierno de una de las partes contratantes o la Secretaría General de una organización internacional. El tratado multilateral puede exigir un determinado número de instrumentos de ratificación para su entrada en vigencia.

e) Registro y publicidad del tratado

Posteriormente al depósito del instrumento de ratificación, se extiende una constancia que existe en un organismo internacional de que una determinada parte ha adquirido derechos y obligaciones en una determinada parte del tratado o Convención Internacional. La mayoría de estos, se registran en la Secretaría General de la Organización de las Naciones Unidas.

f) La adhesión

Algunos tratados multilaterales quedan abiertos a que otros Estados que no fueron parte de la negociación y adopción del texto del tratado puedan formar parte del tratado. Por lo que por medio de la adhesión un Estado que no es parte de un tratado

multilateral se incorpora a él mediante una declaración formulada de conformidad a la cláusula del mencionado tratado que lo autoriza para hacerlo.



g) Entrada en vigor

Posteriormente al cumplimiento del procedimiento de celebración de un Tratado, se tiene previsto el inicio de su vigencia por lo que en los tratados bilaterales, esta se da cuando se ha procedido al canje de instrumentos de ratificación; y en los tratados multilaterales, puede ser a cada parte a medida que se van depositando los instrumentos de ratificación o adhesión, el plazo que el tratado establezca o que exista cierto número de Estados que hayan dado su consentimiento para que inicie su vigencia.

2.10.2 Principios de los tratados internacionales

a) *Pacta sunt servanda*

El principio establece que los tratados que suscriban los Estados deben ser cumplidos de buena fe, según Seara (1981) la seguridad de las relaciones internacionales entre los Estados, estaría comprometida si se le dejará la voluntad a las partes de cumplir el contenido del Tratado, por lo que dentro de la Convención se establece la imposibilidad de invocar el derecho interno como excusa de no aplicar un tratado, salvo que esa violación sea manifiesta y se refiera a normas fundamentales como lo establecido en la Constitución Política de la República.

Se encuentra regulado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que establece: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.



Gaviria (1998, p.35) desarrolla las tres excepciones al principio del *pacta sunt servanda* y establece que son las siguientes:

- **Imposibilidad física:** surge cuando por las condiciones físicas de la aplicación del tratado se escapa de las manos de alguno de los intervinientes y hacen imposible su cumplimiento.
- **Imposibilidad moral:** surge cuando su ejecución puede poner en peligro la integridad del Estado o existen elementos dentro de una sociedad que se ven violentados, por lo que se considera que el tratado es considerado moralmente inviable; y
- **Inconveniencia política o social o cláusula *rebus sic stantibus*:** surge cuando el tratado es contrario del ambiente político del país o del desarrollo social, el Estado en forma unilateral debe denunciarlo. Se establece que esta imposibilidad como: “Un tratado puede quedar sin efecto cuando determinadas circunstancias históricas o políticas aceptan su denuncia”.

b) *Res inter alios acta*

Este principio establece que los tratados solo crean obligaciones entre las partes que lo suscriben, por lo que en principio no pueden obligar a los sujetos que no han participado en él, porque se basa en el consentimiento de los Estados que lo han negociado.

Se encuentra regulado en el artículo 34 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que establece: **Norma general concerniente a terceros Estados.** Un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado sin su consentimiento.



Se considera que este principio no es absoluto, porque en determinados casos un tratado puede crear obligaciones y derechos respecto a terceros Estados, esta situación se encuentra regulada en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de la manera siguiente:

- **Tratado crea obligaciones:** el tercer Estado debe aceptar expresamente por escrito dicha obligación, se encuentra regulado en el artículo 35.
- **Tratado crea derechos:** solamente es necesario el asentimiento del tercer Estado, sin que se requiera una expresión formal del consentimiento, porque el asentimiento se presumirá mientras no haya indicación en contrario, de conformidad con lo regulado en el artículo 36.

c) *Bona fide*

Este principio, según Bustos (1997) expresa que todo tratado en vigor debe ser cumplido por las partes de buena fe, obligando a los Estados a ser leales con sus contrapartes y con el sistema internacional de convivencia que representa el derecho internacional, por lo que se prohíbe el abuso del derecho, que se refiere a cuando un Estado utiliza un derecho de mala fe y este es contrario al ordenamiento jurídico establecido.

Se encuentra regulado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que establece: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.

d) *Ex consensu advenit vinculum*

Es un principio absoluto, que se refiere a la expresión de consentimiento que realizan los Estados al suscribir un Tratado, por lo que, según Seara (1981) el consentimiento es la base de la obligación jurídica, porque es el resultado de la

estructura de la sociedad internacional formada por Estados, que, según la normativa internacional se consideran con iguales derechos.



El consentimiento que otorgan los Estados debe carecer de algún vicio en el consentimiento de los que se encuentran regulados en los artículos del 48 al 52 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que se enumeran a continuación: el error, fraude, corrupción del representante de un Estado, coacción sobre el representante de un Estado y coacción sobre un Estado mediante el uso o amenaza de la fuerza, porque este no permitiría que surja la obligación jurídica.

En el plano internacional pueden surgir algunos tratados que se impongan por imposición de una parte más fuerte, siendo estos válidos en la medida que la parte más fuerte mantenga el poder sobre la otra, por lo que en este caso no se le permitiría reclamar la inexistencia del tratado o que exista una falta de consentimiento real del Estado débil.

Con base en lo anterior, Seara (1981) desarrolla la teoría denominada de los tratados desiguales que establece:

Relacionada con el problema del consentimiento está la teoría llamada de los tratados desiguales que afirman la carencia de validez para los tratados concluidos por Estados en condiciones en que la manifiesta superioridad de una de las partes hace suponer injusticia respecto a la otra, que por esa inferioridad no ha podido dar un consentimiento efectivo.

e) Principio de respeto a las normas del *ius cogens*

El principio establece que un tratado sería nulo cuando fuera contrario a una norma imperativa del derecho internacional, esto se refiere a que no se podrán aplicar hasta que no haya una norma posterior que tenga el mismo carácter.



Se encuentra regulado en el artículo 53 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de la siguiente manera:

Tratados que están en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general (*jus cogens*). Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que solo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter.

Sobre el principio del respeto a las normas *jus cogens* Vargas (1992, p. 204) establece:

Tal disposición, que fue intensamente discutida en la Conferencia de Viena, plantea uno de los mayores problemas del actual derecho internacional: saber si los Estados que celebran un acuerdo internacional son enteramente libres para determinar su contenido o si, por el contrario, su libertad se encuentra limitado por la existencia de normas imperativas a las cuales los Estados voluntariamente no pueden sustraerse.

Se puede observar que para que un Tratado sea válido y puedan cumplirse todos sus derechos y obligaciones para los Estados, no debe oponerse al *jus cogens*, porque estas normas imperativas son aceptadas por la comunidad internacional.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 es la norma que se encarga de regular las directrices y otros aspectos que deben de cumplirse al suscribir un Tratado de carácter bilateral o multilateral para que este tenga validez y nazca a la vida jurídica, aunque los Estados o sujetos del derecho internacional que lo suscriban tienen la libertad de poder establecer su contenido con base en su voluntad,

debiendo respetar los principios del Derecho de los Tratados y normas del derecho internacional.



En relación con la aplicación de la excepción al principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, actualmente el Estado de Guatemala no ha suscrito ningún tratado bilateral o multilateral de esta materia con otro Estado, con la finalidad que se otorgue la exención del Impuesto al Valor Agregado –IVA- a los diplomáticos acreditados ante el Gobierno de la República de Guatemala, por lo que actualmente solamente se aplica la exención del Impuesto al Valor Agregado a los diplomáticos por medio de la aplicación del principio internacional de reciprocidad que se encuentra regulado en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República.

Se puede encontrar la regulación del derecho diplomático en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, del 18 de abril de 1961, la cual se analizará en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO III



Excepción al Principio de Reciprocidad en materia tributaria regulado en el derecho internacional público

Dentro del presente capítulo se desarrollará el tema de la aplicación de principio internacional de reciprocidad en materia tributaria y su excepción, iniciando con el tema de beneficios fiscales dentro del que se encuentran las exenciones de impuestos. Se sintetizará el contenido de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, en la que se regulan privilegios e inmunidades de las misiones diplomáticas. Posteriormente se realizará un análisis de casos concretos, en que el Estado de Guatemala aplica el principio de reciprocidad y su excepción, a los agentes diplomáticos de las Misiones Diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de Guatemala.

3.1 Beneficios fiscales en Guatemala

3.1.1 Beneficios fiscales

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentra establecidos algunos beneficios fiscales, cuyas finalidades van dirigidas a distintos sectores para incentivar o beneficiar alguna actividad que se desea realizar en el Estado de Guatemala. Alías Cantón (2013) establece que, en los presupuestos generales del Estado de España, se define el presupuesto de beneficios fiscales como:

El Presupuesto de Beneficios Fiscales es la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social (p. 40).



Por otro lado, García (2010) la define como: “Son la estimación cuantitativa de la disminución que se producirá en los ingresos tributarios como consecuencia del establecimiento de determinadas medidas fiscales con las que se persiguen objetivos concretos de carácter económico y social” (p. 70).

Se puede observar que estos ingresos que se obtienen por medio de los beneficios fiscales conllevan algún fin u objetivo que desea obtener el Estado. Sobre este tema Villegas (2001) establece que:

El derecho tributario material, comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo cuyos elementos de mensuración pecuniaria son también normativamente fijados (p. 281).

Con base en lo anterior, se puede establecer que los beneficios fiscales van a constituir un límite al principio constitucional de generalidad, porque normativamente se establecen ciertas prerrogativas a determinado sector de la población o actividad económica, por medio del cual, aunque se realice el hecho imponible, este se va a neutralizar ya sea parcial o totalmente por los beneficios fiscales y estos tienen su fundamento en la política fiscal del Estado.

De acuerdo con Alonso Murillo (2007) que expresa sobre el tema de beneficios fiscales y el principio constitucional de generalidad, indica que la concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada y ser constitucionalmente legítima, siempre que esta sea un instrumento para la consecución de estos objetivos que gozan de respaldo constitucional, y no podrá, en tales supuestos, hablarse de privilegios contrarios al principio de generalidad en el levantamiento de las cargas públicas. Esto se puede encontrar regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, también se puede establecer, que la concesión de tratamientos fiscales

favorables, a quienes realicen estas actividades económicas que fomentan la consecución de objetivos de política económica y social pone de relieve la conexión entre las decisiones jurídicas relativas a los ingresos y las relativas a los gastos públicos.

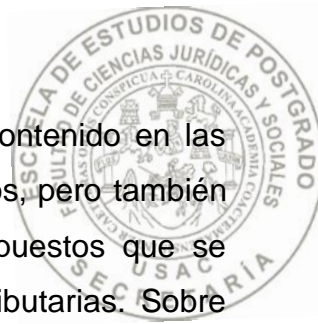


Asimismo, sobre los beneficios tributarios, Villegas (2001) se puede inferir que cuando el beneficio tributario es parcial, puede denominarse por medio de distintos nombres que les asignan las leyes tributarias a estos beneficios, por ejemplo: franquicias, desgravaciones, amortizaciones aceleradas, entre otras. Asimismo, se indica que suele otorgarse tres tipos diferenciados de beneficios tributarios:

- a) Se produce una neutralización cuantitativamente parcial del efecto normal derivado de la realización del hecho imponible. Esto quiere decir, el sujeto pasivo paga el tributo, pero en menor cantidad a la que el legislador previó como monto pecuniario normal generado por el hecho imponible realizado.
- b) La neutralización es temporalmente parcial. Esto se refiere a que no se disminuye el monto tributable, pero se dispensa de pago por un cierto período de tiempo.
- c) Los beneficios pueden consistir en montos que el Estado entrega a los particulares en casos excepcionales y por razones de incentivo fiscal.

3.1.2 Exención tributaria

Este tema es relevante para el desarrollo del presente trabajo, porque la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria se refiere al otorgamiento o no, de la exención del Impuesto al Valor Agregado -IVA- a los agentes diplomáticos de las Misiones Diplomáticas que se encuentran acreditadas ante el Gobierno de Guatemala.



Cuando el contribuyente realiza el supuesto que se encuentra contenido en las normas tributarias, normalmente surge la obligación de pagar los tributos, pero también hay leyes tributarias que establecen que cuando se realizan los supuestos que se encuentran en dicha norma, tienen como resultado las exenciones tributarias. Sobre este tema Sainz (1963) expresa:

La exención aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar todos los elementos estructurales de la relación tributaria, al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas y que, En relación con la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos (p. 427).

Conforme lo anterior, se observa que la técnica impositiva de la exención en la configuración de la relación tributaria, tiene como objeto provocar un efecto desgravatorio total o parcial, con la finalidad de otorgar este beneficio tributario a determinadas personas o situaciones conforme a la política tributaria del Estado. Por lo que sobre este tema Villegas (2001) establece sobre la exención tributaria:

En la hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible) están descritos hechos o situaciones que realizados o producidos fácticamente por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo, pero antes se había aclarado que el derecho tributario material no solo estudia hechos imponibles, sino que también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo cuyos elementos de mensuración pecuniaria son también normativamente fijados. Esos hechos o situaciones que enervan la

eficacia generadora del hecho imponible se denominan "exenciones o beneficios tributarios" (p. 281).

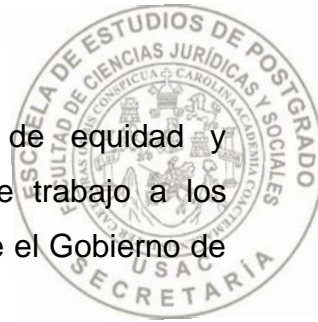


Conforme al concepto anterior, se debe establecer que no todas las normas tributarias conllevan el surgimiento de una obligación tributaria, porque existen otro tipo de normas, cuyo objeto es neutralizar la consecuencia jurídica para determinada situación o persona, dentro de estos beneficios tributarios, se puede encontrar las exenciones. Sobre este tema Delgadillo Gutiérrez (2000) que desarrolla el tema de exención:

El significado genérico del concepto de exención indica una situación de dispensa, de liberación; es decir es un mecanismo por el cual se libera o se dispensa a alguien de una obligación. En sentido jurídico es la liberación del cumplimiento de la obligación a cargo de una persona, establecido por la ley. Lo anterior ha llevado a identificar a la exención con un privilegio, razón por la cual podríamos decir que la exención tributaria es un privilegio establecido por la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinadas contribuciones (p. 137).

Con base en el anterior concepto, se pueden establecer las características de la exención tributaria:

- Libera la obligación total de pago del tributo, porque las exenciones neutralizan la obligación que surge realizarse el hecho imponible.
- La exención únicamente puede regularse por medio de la ley. En el caso de Guatemala únicamente el Organismo Legislativo por medio del Congreso de la República puede crear exenciones, esto de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República.



- Se otorga este privilegio o beneficio tributario por razones de equidad y conveniencia a determinadas personas, en el caso del presente trabajo a los agentes diplomáticos de las Misiones Diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de Guatemala.

Para diferenciar a la exención tributaria de los beneficios tributarios, Villegas (2001) expresa:

En la exención tributaria, la "desconexión" entre hipótesis y mandamiento es total. No interesa para el caso si la hipótesis se produjo real o aparentemente. Lo cierto (en cualquiera de ambos supuestos) es que de esa configuración (real o aparente) no surge ninguna pretensión tributaria ni consiguientemente deuda tributaria de sujeto pasivo (p. 282).

Como se puede observar la exención tributaria, desconecta la obligación tributaria con el pago del tributo que le correspondería conforme al principio de generalidad, porque el legislador tomo en cuenta determinada circunstancia objetiva o subjetiva para crearla.

Sobre este tema, Carlos Fonrouge (2005) desarrolla brevemente el tratamiento de la exención de la doctrina española de la siguiente manera:

Se pasó a considerar a la exención como una manifestación del deber de contribuir. En efecto, se afirma que no hay una norma que defina el hecho imponible y una contraria que actúe en sentido inverso, sino que se trata de una única norma que determina la sujeción al tributo, pero que puede llevarse a cabo con distintas modalidades y que el deber de contribuir puede ir desde una mera exigencia de deberes formales hasta la imposición de un deber de pago, en cuantía y condiciones diversas. Es decir, que en la exención, el legislador matiza las consecuencias para ciertos casos concretos de la realización del hecho imponible, configurando la obligación tributaria por importe inferior al ordinario o,



incluso, eliminándola. En síntesis, el hecho exento no aparece como antitético del hecho imponible, sino como parte integrante de él, como una de las múltiples modalidades en que este se puede llevar a cabo; la exención es una forma de ser del tributo, una modalidad de la imposición, una expresión del deber de contribuir (p. 280).

Conforme lo anterior, se determina que el legislador con base en determinadas situaciones o sujetos puede establecer las exenciones que van a ser beneficios tributarios, que no son contrarios a los hechos imponibles, sino que pueden considerarse como una modalidad de la imposición, y no deja de existir el deber de contribuir que se establecen en las normas tributarias, por lo que, a continuación, se desarrolla los tipos de exención.

Es importante que se desarrolle la clasificación de las exenciones establecidas por Villegas (2001) y Alveño (2013) en virtud que se va a diferenciar los tipos de exención que puede establecer el legislador con base en la política tributaria, por lo que se puede establecer que las exenciones se dividen en:

a) Exenciones subjetivas: son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario.

Con base en lo anterior, determinadas personas individuales o jurídicas como entidades gremiales, científicas, religiosas, culturales, las que se consideran de bien público, y no persiguen fines lucrativos, o como en el caso de la presente tesis las misiones diplomáticas, se hallan generalmente exentas del pago de determinados impuestos.

b) Exenciones objetivas: son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen materia imponible, sin influencia alguna de las personas del destinatario legal del tributo.



Se determina que este tipo de exención va dirigida a incentivar determinados productos o alguna actividad de algún sector económico en específico que beneficie a la población del Estado.

- c) **Exenciones Permanentes:** son aquellas que se aplican sin limitación de plazo.
- d) **Exenciones temporales:** son aquellas que se aplican por un plazo determinado.
- e) **Exenciones Totales:** son aquellas en las cuales se libera de toda la obligación de pagar el tributo.
- f) **Exenciones Parciales:** son aquellas en las cuales se libera solamente una parte del tributo que debe pagar el contribuyente.

Por lo que esta clasificación de las exenciones, otorga una idea del contenido que deben contener las normas tributarias de los Estados, por lo que se analizará el contenido del ordenamiento jurídico guatemalteco, que se encuentra establecido en el Código Tributario y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentra regulado el tema de las exenciones en el Capítulo VI, del Título II del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en los artículos del 62 al 65, los cuales establecen lo siguiente:

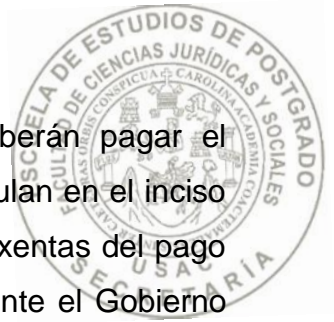
- **Concepto:** exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.
- **Partes que gozan la exención:** si concurren partes exentas, y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.



- **Condiciones para otorgar la exención:** se especificarán las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, en la ley que establezca las exenciones de los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración. Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años.
- **Exención a tributos posteriores:** se establece que salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos que se instituyan con posterioridad a su otorgamiento.
- **Aplicación:** es importante expresar que las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.

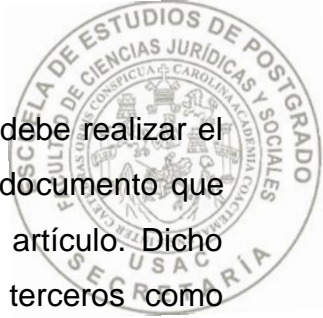
Se puede determinar que dentro del Código Tributario, se establecen los lineamientos generales de las exenciones, por lo que cada ley tributaria debe establecer específicamente a que contribuyentes o responsables se van a aplicar estos beneficios tributarios, por lo se desarrollará lo regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que tiene relevancia para la aplicación de la excepción del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria.

También dentro de nuestro ordenamiento jurídico se debe analizar el tema de la exención dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, porque es de suma importancia para el desarrollo del presente trabajo, se encuentra regulado en el Capítulo IV, del Título II, en los artículos del 7 al 9, de los cuales se resaltarán las partes relevantes:



- **Exenciones generales:** esta exención se refiere a que no deberán pagar el Impuesto al Valor Agregado, en el caso del presente trabajo se regulan en el inciso e) del numeral 1. del artículo 7, que establece que se encuentran exentas del pago del impuesto las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- **Exenciones específicas:** esta exención se refiere a que no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas como tampoco en la prestación de servicios, se encuentra regulada en el numeral 5. del artículo 8, donde se establece que la exención específica se aplica a las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- **Régimen de las exenciones específicas:** se regula en el artículo 9, las personas que gozan de las exenciones específicas se encuentran exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado y deberán recibir de quien les venda o preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagaran el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismo la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria.

Asimismo, dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece que en el caso de las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, se requerirá opinión previa y favorable del Ministerio de Relaciones Exteriores.



Dentro de dicha norma se regula que la Administración Tributaria debe realizar el control de las exenciones, porque autorizará y notificará el uso de un documento que identifique a los beneficiarios de las exenciones establecidas en este artículo. Dicho documento tiene como objeto que estos puedan identificarse ante terceros como titulares del derecho de exención. La Administración Tributaria establecerá las características de la identificación, así como los procedimientos, medios y formas para su elaboración, entrega, utilización y vencimiento de esta. Dentro del desarrollo del capítulo, se explicará la manera en que la Administración Tributaria, lleva a cabo este control de las exenciones que otorga, así como los procedimientos que posee para su aplicación, en este caso para los agentes diplomáticos de las misiones diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de Guatemala.

Dentro de estos artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentran establecida la normativa que conlleva la aplicación de las exenciones de esta Ley, estas normas son las que deben aplicarse con base en los privilegios e inmunidades que gozan los agentes diplomáticos de las misiones diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de la República de Guatemala, conforme la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, que contiene el principio internacional de reciprocidad, asimismo, se determinará que en algunos casos debe aplicarse la excepción a dicho principio.

Posteriormente, se desarrollará como se lleva a cabo el procedimiento para los funcionarios diplomáticos que se encuentran exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado –IVA- por la Superintendencia de Administración –SAT-.

3.2 Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas

Para iniciar a este tema se debe establecer la relación que existe entre la diplomacia, la política exterior y el derecho internacional. Esta relación se desenvuelve, porque el derecho internacional se encarga de regular a la comunidad internacional

conformada por los Estados, por medio de su política exterior se llevan a cabo sus relaciones internacionales que se ejecutan por medio de la diplomacia.



Relacionado con lo anterior, Sorensen (1973) define los conceptos de la política exterior y diplomacia como:

La política exterior es el conjunto de decisiones tomadas por un gobierno en relación con la posición del Estado *vis-à-vis* otros Estados y, además, su actitud dentro de las organizaciones y conferencias internacionales. La diplomacia es el instrumento mediante el cual se lleva a efecto la política exterior. Tradicionalmente sus funciones más importantes han sido la representación y la negociación; el objetivo de la negociación –llegar a un acuerdo sin violencia- es el de la diplomacia en general (p. 385).

La diplomacia moderna, aparte de las fomentar las relaciones políticas, realiza las tareas de representación, negociación, información y protección de los intereses del Estado que los envía, también el deber de fomentar relaciones amistosas entre sus Estados y los que los reciben, así como, relaciones económicas, culturales y científicas.

Los diplomáticos, conforme el derecho internacional público, poseen inmunidades y privilegios en el ejercicio de la jurisdicción por parte del Estado receptor, estas normas surgieron y fueron reconocidas por los Estados con base en la costumbre internacional previo a que se encontraran en Convenios o Tratados Internacionales. De acuerdo con Larios (2007) el primer instrumento internacional que lo reguló fue la Convención sobre Funcionarios Diplomáticos, de la Habana del año 1928, posteriormente surge la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, la cual se analizará a continuación.

Sobre el tema anterior, se observa los privilegios e inmunidades se han regulado en distintos instrumentos internacionales en distintos momentos históricos, por lo que anteriormente a la existencia de estos convenios, los funcionarios diplomáticos gozaban



de determinados privilegios e inmunidades, a continuación se desarrollan las bases teóricas de las inmunidades diplomáticas, para que se determine como han cambiado en el tiempo, resumiendo de acuerdo con lo que establece Sorensen (1973) que las teorías más relevantes son:

- **Teoría representativa:** surgió en la Edad Media, por medio de ella se consideraba al embajador como representante personal del soberano extranjero; esta teoría se relaciona con la ficción de la extraterritorialidad, que establecía que la embajada era considerada parte del territorio del Estado que enviaba al diplomático, por lo que no era accesible a las autoridades locales. El asilo diplomático es el único producto que quedó de esta teoría.
- **Teoría funcional:** surgió en la época contemporánea, se basa en que el diplomático debe estar libre de interferencias por parte de las autoridades locales, de modo que pueda desempeñar sus deberes sin que sea molestado en el ejercicio de sus funciones.

Se debe resaltar que un elemento esencial para que se apliquen los privilegios e inmunidades a los funcionarios de las Misiones Diplomáticas acreditados ante los gobiernos extranjeros, se basa en el principio internacional de reciprocidad, dicho principio se encuentra regulado en el derecho internacional público, dentro de este trabajo se analizará su aplicación y la de su excepción en materia tributaria y se observará la interacción entre las normas internacionales e internas.

Conforme se estableció, el derecho diplomático se basaba en la costumbre internacional de las relaciones que se llevaban a cabo entre los Estados, posteriormente se codificó por medio de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas del año 1961, la que se preparó por la Comisión de derecho internacional de las Naciones Unidas y se concluyó en una Conferencia de dicha organización. La Convención inició su vigencia el 24 de abril de 1964, que fue el momento en que se completaron los instrumentos de ratificación necesarios para su entrada en vigencia. Se



debe realizar un análisis, por lo que se sintetizarán los elementos más importantes del contenido de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, por lo que se establecerá una división propia del contenido de dicha Convención:

- **Preámbulo:** en esta parte se reconoce el estatuto de protección a los funcionarios diplomáticos, así como los propósitos y principios de la Carta de las Naciones Unidas y el fomento de las relaciones de amistad entre Estados. También se establece que se desarrollarán los privilegios e inmunidades que gozarán los diplomáticos, pero se hace la acotación que estos beneficios no van dirigidos a las personas, sino con la finalidad de que se garantice el desempeño eficaz de las funciones de las misiones diplomáticas en calidad de representantes de los Estados y que aunque exista la Convención, todavía continuaran rigiendo las disposiciones del derecho internacional consuetudinario.
- **Primera parte:** se establece de los artículos 1 al 21 de la Convención, desarrolla lo concerniente a las relaciones diplomáticas, iniciando con las definiciones de los conceptos relacionados con las Misiones Diplomáticas, los funcionarios y locales que las componen; también las principales funciones, el proceso de acreditación de los jefes de misión y los funcionarios, así como los casos especiales de acreditación a un mismo jefe de misión ante dos o más Estados, el número de miembros de una misión; la clasificación y alguna normativa que regirá a los jefes de misión y que símbolos pueden establecerse en los locales de la misión diplomática.
- **Segunda parte:** se establece de los artículos 22 al 41 de la Convención, desarrolla los privilegios e inmunidades que goza la Misión Diplomática, los funcionarios que la componen y sus familiares, para una mejor comprensión se resumen los que se consideran más importantes para el desarrollo del presente trabajo, por lo que los privilegios e inmunidades que se consideran más relevantes son:



- Inviolabilidad de los locales de la Misión.
- Exención del Estado acreditante y el jefe de la misión de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales, sobre los locales de la misión.
- Inviolabilidad de los archivos y documentos de la misión.
- Otorgamiento de facilidades del Estado receptor a la misión para el desempeño de sus funciones.
- La libre comunicación y su protección que otorgará el Estado receptor para todos los fines oficiales.
- Inviolabilidad de la correspondencia oficial de la misión.
- La garantía que la valija diplomática no podrá ser abierta ni retenida.
- Exención de todo impuesto y gravamen por los derechos y aranceles que perciba la misión por actos oficiales.
- Inviolabilidad de la persona del agente diplomático.
- Inviolabilidad y protección de la residencia particular del agente diplomático y los locales de la misión, así como de sus documentos y su correspondencia.
- Inmunidad de jurisdicción penal, civil y administrativa del agente diplomático.
- Renuncia de la inmunidad de jurisdicción de sus agentes diplomáticos y sus familiares.
- Exención de los agentes diplomáticos de las disposiciones de seguridad social vigentes en el Estado receptor.
- El Estado receptor deberá eximir a los agentes diplomáticos de toda prestación personal de servicios.
- Permitir la entrada, con exención de toda clase de derechos de aduana, impuestos y gravámenes conexos.
- La exención que goza el agente diplomático de la inspección de su equipaje personal.
- La familia del agente diplomático también goza de algunos privilegios e inmunidades, siempre que no sean nacionales del Estado receptor.
- Inmunidad de jurisdicción e inviolabilidad por los actos oficiales realizados en el desempeño de sus funciones.

Dentro de esta parte de la Convención de Viena, se encuentra regulado el artículo 34 que contiene la exención de los impuestos que goza el agente diplomático acreditado ante el gobierno extranjero, considerándose relevante para el desarrollo del presente trabajo, es necesario que se incorpore, manera literal que establece:



El agente diplomático de todo los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales o municipales, con excepción de: a. de los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios; b. de los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante y para los fines de la misión; c. de los impuestos sobre las sucesiones que corresponda percibir al Estado receptor, salvo lo dispuesto en el fallecimiento de un miembro de la misión que no es nacional del Estado receptor; d. de los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado receptor; e. de los impuestos y gravámenes correspondientes a servicios particulares prestados; f. Salvo que se trate del Estado acreditante o Jefe de Misión, de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre, cuando se trate de bienes inmuebles.

La segunda parte de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, desarrolla los privilegios e inmunidades que gozan los agentes diplomáticos acreditados ante los gobiernos extranjeros, por lo que en su contenido se encuentra el tema de la exención de impuestos que gozan dichos funcionarios, este tema se relaciona con la aplicación de la excepción del principio internacional en materia tributaria en el caso concreto entre los Estados de Guatemala y Chile, conforme lo que se desarrollará en los temas posteriores.

- **Parte final:** se establece de los artículos 42 al 53 de la Convención, desarrolla que el agente diplomático no puede realizar en el Estado receptor ninguna actividad

profesional o comercial en provecho propio, las formas en que se terminan las funciones del agente diplomático, las facilidades y privilegios que debe otorgar el Estado Receptor en conflictos armados, la ruptura de relaciones diplomáticas, la no discriminación entre Estados en la aplicación de la Convención, las disposiciones finales para su entrada en vigencia y los idiomas en que se realizó.



Por lo que el contenido que posee la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, regula el tema del derecho diplomático, esta Convención es de mucha importancia en la actualidad, en virtud que todos los Estados poseen relaciones internacionales con otros, por lo que para dar certeza a estas relaciones deben de normarse por medio de instrumentos internacionales, porque se deben establecer directrices para las cuestiones de carácter administrativo entre las relaciones internacionales entre el Estado receptor y acreditante, así como todo lo concerniente a la Misión Diplomática y los funcionarios que la componen, porque ellos son los representantes del Estado extranjero, también debe considerarse la protección que deben gozar los locales de la Misión y sus sedes en el Estado receptor, otro tema que se debe considerar son los privilegios e inmunidades que gozan la Misión Diplomática, los funcionarios que la componen y sus familiares, como se pudo establecer es el tema fundamental para la aplicación de las exenciones a los agentes diplomáticos y para finalizar se determinan las formas en que terminan las funciones de los diplomáticos, se debe considerar que en dicha Convención se encuentra regulado el principio internacional de reciprocidad.

3.3 Principio internacional de reciprocidad

En las relaciones internacionales entre los Estados soberanos debe existir armonía y un tratamiento fraternal con los funcionarios diplomáticos que los representan, por lo que las relaciones diplomáticas entre los Estados se encuentran dominadas por el principio general del mutuo acuerdo entre los Estados interesados.



Dicho principio se relaciona con las obligaciones recíprocas y concretas que surgen entre dichos Estados, en virtud que sus relaciones diplomáticas se van a basar en el acuerdo a que lleguen dichos Estados, para la aplicación de normas internas e internacionales, el otorgamiento de privilegios e inmunidades a sus funcionarios diplomáticos, entre otros aspectos. Se puede establecer que la reciprocidad implica que puede ser considerada como bilateralidad. Sobre este tema Guillermo Cabanellas (1979) define a la reciprocidad como:

Igualdad en el trato. Correspondencia en las relaciones. Acción y reacción mutuas y acordes en sentido de coincidencia o de discrepancia; de armonía o de conflicto. En derecho internacional, a falta de norma coactiva, sujeción al mismo trato que reciban el Estado o los nacionales suyos por parte del otro a que se haga referencia (p. 364).

Dentro de la anterior definición, puede observarse que la reciprocidad se refiere a que cuando no exista alguna norma expresa, debe aplicarse un mismo tratamiento al que se aplica a los Estados o a los agentes diplomáticos acreditados ante el gobierno extranjero.

Asimismo, sobre este tema se puede establecer la definición que nos brinda Ossorio (2007) sobre la reciprocidad:

Trato ajustado a igualdad. Coincidencias o discrepancias paralelas en las manifestaciones verbales o en el proceder. En el derecho internacional, por inexistencia de preceptos coactivos eficaces, sumisión al mismo trato que un Estado o sus nacionales reciben de otro (p. 811).

Desde el punto de vista jurídico observado en la rama del derecho internacional, la reciprocidad implica que la aplicación del derecho interno de un país a una persona física o jurídica no nacional de ese Estado se supedita al trato que se dé en aquel Estado a los nacionales de este país; esto quiere decir que la ley nacional se aplica a



los extranjeros residentes en cuanto del Estado al que pertenecen prevea un idéntico trato para los nacionales de aquel Estado.

Antonio Remiro (1974) realiza un análisis de la ejecución de sentencias extranjeras en España, por lo que desarrolla el tema del principio de reciprocidad, establece que la reciprocidad es un principio de derecho internacional público y que funciona en defecto de un régimen convencional aplicable, dentro de este tema se establece que la ley y la jurisprudencia son las fuentes de la reciprocidad. Asimismo, expresa que la reciprocidad posee las características de especialidad, bilateralidad y actualidad.

- **Especialidad:** se establece que debe ser especial o particular, porque se refiere a que debe aplicarse la reciprocidad en un caso concreto en una materia específica.
- **Bilateralidad:** esta es la característica principal de la reciprocidad, porque lo importante para que pueda aplicarse este principio es la actitud y la aplicación de las normas en el otro Estado para que pueda aplicarse dentro de nuestro Estado.
- **Actualidad:** para aplicar la reciprocidad no es importante la conducta pasada o pretérita, sino que la conducta o normas que se apliquen en el presente con la naturaleza real.

Por su lado Barry (1997) lo analiza desde el punto de vista de la justicia como justicia como reciprocidad, estableciendo:

En la concepción que tiene Gibbard de la justicia como reciprocidad, el criterio de justicia es el provecho mutuo; pero lo que se sugiere es que una noción de "distribución equitativa" puede seleccionar un único resultado de entre la serie de todos los resultados que serían mutuamente provechosos (comparados con el límite básico de la no cooperación o el conflicto) evitando así una lucha por el reparto del botín (p. 83).



El análisis de esta posición de la reciprocidad desde la perspectiva de justicia conlleva que debe existir un provecho mutuo, en este caso para los Estados y los agentes diplomáticos, por lo que los privilegios e inmunidades que se otorguen a estos van a ser de beneficio mutuo para ambos Estados

Sobre la aplicación de la reciprocidad desde el punto de vista de la justicia Barry (1997) continúa explicando que:

Gibbard adopta una línea que recuerda a Hume: los juicios equitativos que hacemos apelan a la imaginación. "Nos fijamos en simetrías, favoreciendo la proporcionalidad o la división en partes iguales. Discernimos derechos y los defendemos". Así, Gibbard admite que estas concepciones de la equidad son bastantes arbitrarias, por depender de lo que en un lugar determinado la gente considera destacado; pero esto no le preocupa, porque lo único que le interesa es poder asegurar el acuerdo sobre términos mutuamente provechosos (p. 83).

Conforme lo anterior este otro punto de vista del principio de reciprocidad, relaciona los términos de justicia y equidad, porque para que sea aplicado por las partes inmersas, nuestro caso los Estados, debe existir un provecho mutuo de ambos, pero este provecho en ningún momento debe establecerse por medio de la coacción, porque esto va en contra del espíritu mismo de este principio, por lo que la aplicación de este principio cuando se refiera a normas jurídicas internas debe otorgar beneficio equitativo para sus destinatarios.

Dentro del ámbito del presente trabajo, el principio internacional de reciprocidad se puede observar en las relaciones internacionales cuando un Estado receptor otorgue ciertos privilegios e inmunidades a agentes diplomáticos del Estado acreditante, éste debe aplicar un idéntico trato a los agentes diplomáticos de aquel Estado. Al respecto, de acuerdo con Morales (2009) se puede establecer que en la actualidad, la reciprocidad es un principio universalmente aceptado por los Estados conforme las normas del derecho internacional público, porque es de indispensable aplicación en las

relaciones internacionales, en virtud del cual, en ausencia de norma expresa aplicable a determinado tema, o como complemento a una norma existente, por lo que un Estado realiza una determinada conducta en respuesta simétrica a la adoptada por otro.



Por lo que se puede considerar que el principio internacional de reciprocidad surgió previo a que se codificaran muchas normas del derecho internacional y se puede establecer que es considerado como una costumbre que un Estado que concede a otro, un trato semejante al que recibe de él, con base en la cooperación internacional que se lleva a cabo entre los Estados.

Este principio se encuentra íntimamente ligado a la regulación que establece la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, por lo que sobre este tema se resume lo expresado por Méndez (2015) en el sentido que debe recordarse, que en materia de status diplomático en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, se regula se deben de respetar las disposiciones que contiene, permitiendo que un Estado pueda aplicar a otro una interpretación restrictiva de este en respuesta a una actitud similar de este, o puedan aplicarse recíprocamente dos países un trato más favorable en la materia. Por lo que este principio no puede ser interpretado en el sentido de que un Estado, por el hecho de seguir una determinada conducta ante otra, tenga derecho a exigirle un trato paralelo, la interpretación estriba en que un Estado puede rehusar un determinado trato a otro, si este último no adopta ante el primero una actitud similar a la de este. Por lo que la reciprocidad es un principio de aplicación en el ámbito internacional que permite la existencia de relaciones diplomáticas. Otro tema relevante relacionado con este principio es que ha servido de base para la aplicación de los privilegios e inmunidades diplomáticos contenidos en la Convención, también establece mecanismos relativos al incumplimiento de disposiciones contenidas en tratados internacionales.

Conforme lo anterior, se puede establecer que el principio internacional de reciprocidad es un principio básico en las relaciones diplomáticas de los Estados que poseen Misiones Diplomáticas entre sí, en virtud que algunas acciones que se realicen



dentro del Estado receptor a funcionarios diplomáticos del Estado acreditante van a conllevar una acción u omisión equivalente del otro Estado, aunque existan casos en que es complicado determinar esta equivalencia y si en realidad se cumple el principio de reciprocidad.

Al cumplirse la aplicación del principio de reciprocidad entre ambos Estados, se mejoran las relaciones internacionales haciendo crecer la confianza, se crea un clima de igualdad en el otorgamiento de privilegios e inmunidades a los agentes diplomáticos, crecen los intercambios y cooperación de distinta índole entre los Estados, así como, los derechos y obligaciones recíprocas y para finalizar al aplicar este principio algunas acciones o reacciones de los Estados devienen de la costumbre internacional, por lo que se incentiva la creación y cumplimiento de las normas de carácter internacional.

Se puede observar que acerca el principio internacional de reciprocidad no se ha desarrollado suficiente doctrina a comparación con otras instituciones del derecho internacional público, en virtud que como se analizó, es un principio que se origina en el derecho consuetudinario internacional, previo a que se normaran las relaciones internacionales y en nuestro caso en específico de las relaciones diplomáticas, que se encuentran reguladas por medio de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, por lo que actualmente esté principio es de aplicación práctica en las relaciones bilaterales o multilaterales entre los Estados.

3.4 Principio internacional de reciprocidad en materia tributaria

Conforme el desarrollo del principio internacional de reciprocidad, se pudo constatar que para su aplicación entre dos Estados, debe existir equivalencia entre las acciones que realicen entre ambos, también se expresaba que puede haber cierta equidad y provecho mutuo resultado de la interacción entre ellos.



El principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, se desarrollará desde la perspectiva de las relaciones diplomáticas entre los Estados, porque los agentes diplomáticos acreditados ante el Estado receptor, conforme a la regulación de los privilegios e inmunidades de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, gozan de exenciones de impuestos conforme el artículo 34 de dicha Convención, que regula que el agente diplomático se encuentra exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, teniendo como excepción a los impuestos indirectos que se encuentran normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios, entre otras.

Con base en dicha norma se podrá observar la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, con el análisis de casos en que el Estado de Guatemala lo aplica con otros Estados, aunque es una excepción conforme la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas la exención de impuestos indirectos, a los agentes diplomáticos de los Estados que se la otorgan a agentes diplomáticos de las Misiones Diplomáticas de Guatemala, gozan de la exención del Impuesto al Valor Agregado -IVA- conforme las legislaciones internas de ambos Estados que conllevan la aplicación del principio de reciprocidad.

En el caso del Estado de Guatemala, el fundamento legal para otorgar la exención del Impuesto al Valor Agregado -IVA- a los agentes diplomáticos acreditados ante el Gobierno de la República de Guatemala, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad es el inciso e) del numeral 1. del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 6-91 del Congreso de la República. Por lo que para determinar el estudio de estos casos concretos en los que se aplica el principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, el universo que se consideró fue América y de éste se eligieron tres Estados como muestra, analizando un Estado de Norte América, uno de Centroamérica y otro de América del Sur, los cuales se desarrollarán a continuación.



a) Caso Guatemala - Estados Unidos Mexicanos

En la legislación de México, se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos publicado el 31 de diciembre de 1981 y sus reformas del 30 de diciembre de 1996 y del 29 de diciembre de 1997, las que se analizará a continuación:

- **Código Fiscal de la Federación:**

En su artículo 1o.- se establece la obligación de todas las personas físicas y las morales de contribuir con los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; asimismo, se regula que los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligadas a pagar impuestos.

- **Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996:**

Por medio de esta Ley se reforma el Código Fiscal de la Federación, en el numeral VII.- se regula que las misiones diplomáticas y consulares, así como los agentes diplomáticos y consulares de carrera, gozarán de los beneficios fiscales, exenciones y desgravaciones de conformidad con los tratados internacionales de los que México sea parte o en la medida en que exista reciprocidad. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitirá reglas de carácter general que regulen los montos, plazos y condiciones de aplicación de dichos beneficios, exenciones y desgravaciones, así como las devoluciones de impuestos a que haya lugar.

- **Ley que modifica al Código Fiscal de la Federación y a las leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos, publicada en el Diario Oficial de la Nación el 29 de diciembre de 1997.**



Por medio de esta Ley se reforma el Código Fiscal de la Federación, en el numeral V.- Las misiones diplomáticas y consulares, así como los agentes diplomáticos y consulares de carrera, debidamente acreditados ante el gobierno mexicano, gozarán de los beneficios fiscales y exenciones de conformidad con los tratados internacionales de los que México sea parte o en la medida en que exista reciprocidad. No quedan comprendidos en el supuesto que señala esta fracción los cónsules generales honorarios y los cónsules y vicecónsules honorarios. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitirá reglas de carácter general que regulen los montos, plazos y condiciones de aplicación de dichos beneficios y exenciones, así como las devoluciones de impuestos a que haya lugar.

Este es el fundamento de la aplicación del principio internacional de reciprocidad entre los Estados de Guatemala y los Estados Unidos Mexicanos, por lo que los agentes diplomáticos de México gozan de la exención del Impuesto al Valor Agregado por las compras de mercancías y por la prestación de servicios que se realicen en dentro del territorio de Guatemala.

b) Caso Guatemala - El Salvador

En el caso entre el Estado de Guatemala y el Salvador, la exención del Impuesto al Valor Agregado de los agentes diplomáticos acreditados ante el Gobierno de El Salvador, se encuentra regulado en su ordenamiento jurídico interno en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que se desarrollan a continuación:

- **Código Tributario, Decreto Legislativo número 230 de fecha 14 de diciembre del año 2000:**

Dentro del artículo 65, se regula que la ley que establezca exenciones específicas las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y, en su caso el plazo de su duración. Asimismo, el artículo 66,



establece recaerá sobre los tributos existentes, salvo disposición expresa en contrario de la ley tributaria, en cuyo caso la exención deberá ser específica.

- **Ley del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, Decreto Legislativo número 296, de fecha 24 de julio de 1992:**

Se regula en el inciso b) del artículo 45, por medio de la cual se regula que estarán exentas del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios las efectuadas por las representaciones diplomáticas y consulares de las naciones extranjeras y los agentes de estas, acreditados en el país, de acuerdo con los convenios internacionales suscritos y aprobados por El Salvador y sujeto a condición de reciprocidad.

La legislación de El Salvador establece esta exención para las misiones diplomáticas y sus agentes en dos cuerpos normativos, porque dentro del Código Tributario solamente se regula de forma general que las leyes establecerán las exenciones específicas; y en la Ley del Impuesto a la transferencias de bienes muebles y a la prestación de servicios, se encuentra regulada la exención de este impuesto, que es equivalente al Impuesto al Valor Agregado en Guatemala, por lo que por medio de estar normas se aplica el principio internacional de reciprocidad, gozando los agentes diplomáticos salvadoreños de la exención del Impuesto al Valor Agregado.

c) Caso Guatemala - Argentina

En el caso entre el Estado de Guatemala y Argentina, la exención del Impuesto al Valor Agregado de los agentes diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Argentina, se encuentra regulado en su ordenamiento jurídico interno en la Ley de Exenciones impositivas para representaciones diplomáticas y en las Ley del Impuesto al Valor Agregado números 23.349, 1684/93 y 1008/2001 y la Resolución General número 3571 de la Dirección General Impositiva, pero se observará que la exención se materializa



por medio de un reintegro que se le otorga a los agentes diplomáticos, por lo que, a continuación, se analizará la normativa vigente:

- **Ley de Exenciones impositivas para representaciones diplomáticas, según texto de Ley número 13.238 del 2 de septiembre de 1948:**

En esta ley se encuentra regulado que se declaran exentas de gravámenes fiscales a las representaciones diplomáticas y consulares acreditadas ante el gobierno de la República, asimismo, las agencias establecidas con fines oficiales, a condición de reciprocidad. Asimismo, se regula que la exención comprende los impuestos, tasas y contribuciones por mejoras, presentes y futuros, que recaigan sobre los bienes y actas de carácter oficial o vinculados con el mantenimiento de la representación. Estas exenciones serán acordadas por el Ministerio de Hacienda en caso de gravámenes nacionales y por las autoridades locales tratándose de tributos provinciales y municipales, sin otro trámite que la acreditación de la reciprocidad por el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto y el reconocimiento del carácter de contribuyentes de derecho a la representación.

- **Ley del Impuesto al Valor Agregado, según texto de la Ley número 23.349 del 25 de agosto de 1986:**

Se regula en el artículo 8, que quedan exentas del gravamen del Impuesto al Valor Agregado, las importaciones definitivas de mercaderías y efectos de uso personal y del hogar efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación, con sujeción a los regímenes especiales relativos a: representantes diplomáticos acreditados en el país y cualquier otra persona a la que se le haya dispensado ese tratamiento especial.



- **Ley del Impuesto al Valor Agregado, según textos del Decreto número 1684/93 vigente a partir de 1 de julio de 1993 y del Decreto número 1008/2001 vigente a partir del 1 de mayo de 2001:**

Se encuentra regulado en el artículo 46 de dicha Ley, por medio de la cual se acuerda a las misiones diplomáticas permanentes el reintegro del impuesto al valor agregado involucrado en el precio que se les facture por bienes, obras, locaciones, servicios y demás prestaciones, gravados, que se utilicen para la construcción, reparación, mantenimiento y conservación de locales de la misión, por la locación de estos últimos y por la adquisición de bienes o servicios que destinen a su equipamiento y/o se relacionen con el desarrollo de sus actividades. El reintegro previsto en el párrafo anterior será, asimismo, aplicable a los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros, respecto de su casa habitación como así también de los consumos relacionados con sus gastos personales y de sustento propio y de su familia. El régimen establecido del reintegro será procedente ante la condición de reciprocidad o cuando el Estado acreditante se comprometa a otorgar a las misiones diplomáticas y representaciones oficiales de nuestro país, un tratamiento preferencial en materia de impuestos a los consumos acorde con el beneficio que se otorga. El reintegro que corresponda practicar será procedente en tanto la respectiva documentación respaldatoria sea certificada por la delegación diplomática pertinente y se realizará por cuatrimestre calendario, de acuerdo con los requisitos, condiciones y formalidades que al respecto establezca la Dirección General Impositiva.

- **Resolución General número 3571/1992 de la Dirección General Impositiva del 14 de agosto de 1992:**

Contiene el régimen de reintegro a las misiones diplomáticas, lo cual se desglosa en las formalidades del procedimiento, requisitos, plazos y otras condiciones que deben cumplirse para que se otorgue el reintegro al impuesto al valor agregado a las misiones diplomáticas permanentes, los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros.



En el caso de Argentina, existen diversas leyes que contienen la regulación para que pueda aplicarse la exención del impuesto al valor agregado a los agentes diplomáticos de los otros Estados, porque se establece que se otorgará la exención a las importaciones definitivas de mercaderías y efectos de uso personal y del hogar efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación.

Posteriormente la forma en que se aplica el principio internacional de reciprocidad en la materia tributaria del impuesto al valor agregado, se realiza por medio de un régimen de reintegro de las misiones diplomáticas y los agentes diplomáticos, que deben de cumplir con los requisitos y el trámite del régimen de reintegro, que debe ser gestionado directamente por la respectiva misión diplomática que se encuentra acreditada ante el gobierno de la República. Con base en esta normativa, los agentes diplomáticos argentinos gozan de la exención del impuesto al valor agregado en el Estado de Guatemala.

Al analizar estos casos concretos de la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, se puede observar que para que las misiones diplomáticas puedan gozar de la exención al impuesto al valor agregado, como primer requisito debe encontrarse regulado en la legislación interna relacionada con la materia y en estos tres casos analizados se observan las diferencias, porque en los Estados Unidos Mexicanos se encuentra regulada la exención solamente en el Código Fiscal de la Federación y sus reformas; en El Salvador se encuentra establecido en el Código Tributario y en la Ley del Impuesto a la transferencias de bienes muebles y a la prestación de servicios; y en el caso de Argentina en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual se encuentra compuesto por algunos Decretos y una resolución de la Dirección General Impositiva y lo más importante es que se otorgue un tratamiento recíproco entre los agentes diplomáticos de ambos Estados.

La siguiente diferencia es que en los Estados Unidos Mexicanos y El Salvador se otorga directamente la exención; y en el caso de Argentina se regula un régimen de

reintegro a las Misiones Diplomáticas por los gastos que realicé el agente diplomático acreditado ante su Gobierno o sus familiares.



A continuación, se desarrollará el procedimiento establecido de conformidad con el ordenamiento jurídico guatemalteco, en el que participa el Ministerio de Relaciones Exteriores y la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, para los Agentes Diplomáticos acreditados ante el Gobierno de la República de Guatemala que gozan de la exención del Impuesto al Valor Agregado conforme la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria:

- a) Al arribar al Estado de Guatemala, el agente diplomático debe acreditarse ante el Gobierno de la República de Guatemala, en la Dirección General de Protocolo y Ceremonial Diplomático por medio de la Subdirección de Privilegios e Inmunidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, solicitando un Número de Identificación Tributaria -NIT- exento, si al Estado acreditante de la Misión Diplomática a la que pertenece otorga la exención del Impuesto al Valor Agregado a los agentes diplomáticos guatemaltecos en su territorio con base en la reciprocidad.
- b) El funcionario de la Subdirección de Privilegios e Inmunidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, realiza un análisis del expediente del agente diplomático y si la Misión Diplomática a la que pertenece goza de la exención del Impuesto al Valor Agregado, le otorga un dictamen favorable; y si no goza de la exención le otorga un dictamen desfavorable, el funcionario envía el dictamen a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, para que continúe el trámite.
- c) La Superintendencia de Administración Tributaria recibe el expediente y con base en el dictamen del Ministerio de Relaciones Exteriores, si fue en sentido desfavorable, estableciendo que no gozaba de la exención del impuesto al valor agregado, solamente le otorga al agente diplomático un Número de Identificación Tributaria; si el dictamen fue en sentido favorable, se le otorga al agente diplomático un Número de Identificación Tributaria Exento y se le entrega un oficio para que



pueda ir a la entidad bancaria elegida por la Superintendencia de Administración Tributaria, para que pueda tramitar una tarjeta de crédito para gozar de la exención.


- d) El agente diplomático debe ir a la entidad bancaria para que le otorguen una tarjeta de crédito especial para que goce de la exención, la cual funciona cuando se realiza un pago de algún bien o servicio, automáticamente le descuenta del total la suma correspondiente al Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

Por lo que se puede observar, el Estado de Guatemala con otros Estados con los que posee relaciones diplomáticas, aplica el principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, porque aunque de conformidad con la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961, que establece que no se aplica a los agentes diplomáticos la exención de los impuestos indirectos, se les otorga el goce de esta exención del Impuesto al Valor Agregado -IVA- conforme a sus normas jurídicas internas, que conlleva la aplicación de la reciprocidad.

3.5 Análisis al caso concreto de la excepción al principio internacional de reciprocidad en materia tributaria entre los Estados de Guatemala y Chile

Dentro de la comunidad internacional en las relaciones internacionales entre los Estados es de aplicación general el principio internacional de reciprocidad, en virtud que otorga un tratamiento similar entre Estados en determinadas situaciones o sujetos, en este caso su aplicación se realiza a los agentes diplomáticos.

Asimismo, existen determinados casos en que los Estados con base en sus políticas exteriores, no permiten que se aplique alguna norma o privilegio a los agentes diplomáticos acreditados ante su gobierno, por lo que en este momento surge la excepción al principio internacional de reciprocidad, porque un Estado no puede solicitar a otro que se les apliquen determinadas normas a sus agentes diplomáticos, si este no las aplica a sus connacionales.



Por lo que en el presente caso se observará la aplicación de la excepción del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, porque como se analizó anteriormente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra regulada la exención de dicho impuesto a las Misiones Diplomáticas y a los Agentes Diplomáticos que se encuentren acreditados ante el Gobierno de Guatemala, pero que otorguen la reciprocidad a los Agentes Diplomáticos guatemaltecos que se encuentren acreditados ante el gobierno extranjero.

Dentro de Guatemala, el Ministerio de Relaciones Exteriores de conformidad con el artículo 38 de la Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto 114-97 del Congreso de la República es el encargado de:

La formulación de las políticas y la aplicación del régimen jurídico relativo a las relaciones del Estado de Guatemala con otros Estados y personas o instituciones jurídicas de derecho internacional; a la representación diplomática del Estado; la nacionalidad guatemalteca; la demarcación del territorio nacional; los tratados y convenios internacionales y los asuntos diplomáticos y consulares.

Conforme lo anterior y el Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Relaciones Exteriores, Acuerdo Gubernativo 415-2003 del presidente de la República, el órgano encargado de la aplicación de las políticas y la aplicación del régimen jurídico relativo a las relaciones del Estado de Guatemala con otros Estados y en este trabajo se resalta que es el encargado de todos los asuntos diplomáticos y consulares.

De acuerdo numeral 8 del artículo 15 del Reglamento citado, se regula que la Dirección General de Asuntos Jurídicos, Tratados Internacionales y Traducciones del Ministerio de Relaciones Exteriores, dentro de sus funciones debe asesorar al Nivel Superior sobre la exigencia y aplicación, cuando corresponda, del principio internacional de reciprocidad, la aplicación de los privilegios e inmunidades y otras cortesías internacionales a las misiones acreditadas en Guatemala y a sus funcionarios, tales como el otorgamiento de documentos de identificación, franquicias para la importación

de bienes, obtención de matrículas vehiculares de circulación, goce de inmunidad de jurisdicción, asuntos sobre refugio, asilo y otros que correspondan.



El órgano específico del Ministerio de Relaciones Exteriores que se encarga de la aplicación de los privilegios e inmunidades a las misiones diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de Guatemala es la Dirección General de Protocolo y Ceremonial Diplomático por medio de la Subdirección de Privilegios e Inmunidades. Esta función de esta Dirección General, se encuentra en el numeral 6. del artículo 49 de dicho Reglamento que establece que debe velar, porque se hagan efectivas las cortesías, los privilegios e inmunidades que corresponden a las misiones diplomáticas, consulares y de organismos internacionales acreditadas en el país, a sus funcionarios y a las familias de estos y en su caso atender las solicitudes relacionadas con exoneración de pago impuestos.

Relacionado con la aplicación de la excepción del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, la Subdirección de Privilegios e Inmunidades tiene un papel muy importante, en virtud que es la encargada de servir de enlace entre las distintas dependencias del Gobierno de Guatemala y los funcionarios de las misiones diplomáticas acreditadas en el país y de conformidad con el numeral 5. del artículo 51 del citado Reglamento es la encargada de atender las solicitudes relacionadas con la exención o exoneración de pago de impuestos, que les correspondan por disposición legal o arreglos internacionales a funcionarios diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Guatemala.

Conforme a lo anteriormente expuesto, también es importante resaltar el contenido del artículo 48 de la Ley del Ceremonial Diplomático de la República de Guatemala, Decreto 86-73, el cual establece que el único canal de comunicación entre las Misiones Diplomáticas y el Gobierno de Guatemala es el Ministerio de Relaciones Exteriores, en su parte conducente regula:

Los Agentes Diplomáticos acreditados en Guatemala podrán tratar los asuntos de su Misión con las autoridades del Gobierno, por medio del Ministerio de Relaciones Exteriores. Este será el único órgano de comunicación entre las diversas ramas de la administración pública y los Gobiernos extranjeros a través de sus representaciones Diplomáticas.



Asimismo, en el artículo 59 de la ley citada anteriormente, se encuentra regulado que las Misiones Diplomáticas y los Agentes Diplomáticos gozarán en el territorio de la República de cuantas inmunidades y privilegios les reconoce el derecho internacional, la ley guatemalteca y los convenios vigentes.

Se debe incluir a la institución que se encarga de la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y que participa en la aplicación del principio internacional de reciprocidad y su excepción, en materia tributaria en Guatemala, siendo la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, en virtud que dentro del inciso l) del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República, se regula que una de sus funciones específicas es opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones, de conformidad con la ley.

La Superintendencia de Administración Tributaria conforme al artículo 6 de su ley constitutiva, contara con las dependencias para el control de los contribuyentes que gocen de exenciones tributarias, por lo que toda persona individual o jurídica que goce de alguna exención o exoneración, conforme a una norma constitucional o ley específica, se encuentra sujeta a su fiscalización.

Por lo que, conforme a lo expuesto anteriormente, se puede establecer que el Ministerio de Relaciones Exteriores y la Superintendencia de Administración Tributaria, posee un control sobre las misiones que gozan la exención del Impuesto al Valor Agregado, por lo que en el desarrollo del presente trabajo se entrevistó al funcionario de

la Subdirección de Privilegios e Inmunities del Ministerio de Relaciones Exteriores, para obtener información acerca de las Misiones Diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de la República de Guatemala, gozaban de esta exención, a lo que se nos indicó que es información reservada, de conformidad con la Resolución 1-2015 del Ministerio de Relaciones la cual en su punto primero establece:



Clasificar como información reservada la proporcionada por las Misiones Diplomáticas, Misiones Consulares y Organismos Internacionales acreditados ante el gobierno de Guatemala, así como la información relacionada con los datos de identificación personal y datos patrimoniales de dichas misiones y organismos, la de sus funcionarios y familiares de estos, con base en los Convenios Internacionales de los que Guatemala es parte, en los que ha adquirido el compromiso de garantizar a las Misiones Diplomáticas, Misiones Consulares y Organismos Internacionales, la protección de sus bienes, archivos y documentos, así como la inmunidad de jurisdicción, inviolabilidad de la persona, bienes, documentos y archivos de los funcionarios de las referidas misiones y sus familiares.

Por lo que el tema anterior, relacionado con el análisis de los casos concretos en que el Estado de Guatemala con los Estados Unidos Mexicanos, El Salvador y Argentina otorga a los agentes diplomáticos de esos Estados la exención al pago del impuesto al valor agregado conforme la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria; y el presente tema en el que se analizará la excepción a la aplicación de dicho principio en el caso específico entre los Estados de Guatemala y Chile, se realizaron por medio de un estudio de derecho comparado de las legislaciones internas de los Estados conforme la aplicación del principio internacional de reciprocidad.

En una visita que se realizó al Estado de Chile en el año 2016, se tuvo la oportunidad de entrevistar a un funcionario del Departamento de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos -SII- de la Región de Santiago de Chile, que se encarga



del impuesto sobre las ventas y servicios. Dentro de la charla indicó que éste es el ente encargado de la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos de Chile y que depende directamente del Ministerio de Hacienda, por lo que el Servicio de Impuestos Internos es el encargado de fiscalizar el impuesto sobre las ventas y servicios, el que es equivalente al impuesto al valor agregado en Guatemala.

Asimismo, expresó que de conformidad con la legislación chilena, los agentes diplomáticos del Estado de Guatemala acreditados ante su gobierno, no gozan de la exención al impuesto sobre las ventas y servicios, por lo que al acreditarse ante el Gobierno de Chile deben inscribirse al Servicio de Impuesto Internos –SII-, posteriormente se les otorgará únicamente un Rol Único Tributario -RUT- que no otorga la exención del impuesto, por lo que deben cumplir con las obligaciones tributarias de presentación de formularios de declaración.

A continuación, se realizará un análisis de las leyes del Estado de Chile relacionadas con la excepción de la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria:

- **Decreto con Fuerza de Ley N°7, de Hacienda, de 30 de septiembre de 1980, publicado en el Diario Oficial de la República de Chile, el 15 de octubre de 1980, que contiene la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos –SII-**

Dentro de esta ley se encuentra establecido que le corresponde al Servicio de Impuestos Internos, todos los impuestos internos que se encuentren establecidos en la actualidad o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no se haya encomendada por medio de una ley a una autoridad diferente. En el inciso i) del artículo 14 de dicho Decreto, se encuentra regulado que el Subdirector de Fiscalización tiene como función la de fiscalizar el cumplimiento de la ley tributaria chilena respecto de los ingresos generados en el exterior y de los convenios internacionales sobre exención de impuestos, eliminación de doble tributación internacional o sobre intercambio de información.



- **Decreto Ley N° 830 sobre Código Tributario publicado en el Diario Oficial de la República de Chile, de 31 de diciembre de 1974, que incluye la ley 20,899 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el Diario Oficial de 08 de febrero de 2016.**

Dentro del Código Tributario se encuentra establecido que en materias de tributación fiscal internas, serán competencia del Servicio de Impuestos Internos -SII- y que todas las personas naturales y jurídicas, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben inscribirse en el Rol Único Tributario, dentro de esta ley no se encuentra regulado ningún precepto sobre exenciones de impuestos.

- **Decreto Ley número 825, reemplazado por el Decreto Ley número 1606 publicado en el Diario Oficial el 3 de diciembre de 1976, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:**

En esta Ley se encuentra regulado en el numeral 3.- del inciso B.- del artículo 12, que estarán exentos del pago del impuesto a las ventas y servicios, únicamente la importación de especies efectuadas las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país; las instituciones u organismos internacionales a que Chile pertenezca y los diplomáticos y funcionarios internacionales, de acuerdo con los convenios suscritos por Chile.

Actualmente Guatemala, no posee ningún Convenio en materia de exención de impuestos suscrito con el Estado de Chile, por lo que conforme a todo lo anterior, el Gobierno del Estado de Chile no otorga la exención del impuesto a las ventas y servicios a los agentes diplomáticos del Estado de Guatemala acreditados ante su Gobierno, por la compra de bienes o pago de servicios que se realicen en su territorio, esta situación origina la excepción a la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, porque conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Guatemala, se otorgará la exención de este impuesto a los agentes

diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Guatemala que con base en la reciprocidad otorguen sus Estados esta exención a los agentes diplomáticos guatemaltecos.

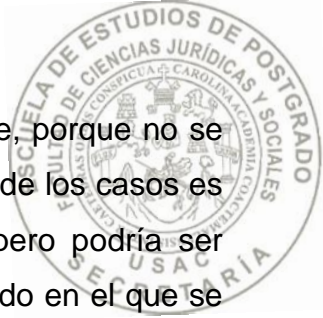


En la actualidad, el principio internacional de reciprocidad es una de las principales directrices del derecho internacional público, que se refiere a al mismo trato que va a recibir un Estado o los nacionales suyos en determinado tema, este principio es aplicada por los Estados en sus relaciones internacionales, por lo que la excepción a su aplicación conlleva diversos efectos en dichas relaciones, en virtud que otorga ciertos beneficios, prerrogativas, derechos, privilegios o inmunidades a determinados sectores del gobierno o de la sociedad, como se establece en el presente caso con los agentes diplomáticos extranjeros acreditados ante otro Estado.

Se debe tomar en cuenta que para poder aplicar el principio internacional de reciprocidad, debe tratarse de un caso en concreto en una materia específica, como es el caso de la materia tributaria en el caso de las exenciones; asimismo, el aspecto más importante del principio es la bilateralidad, porque conlleva que se apliquen las normas de un Estado en otro Estado; y que sea una práctica actual, que se realice en el presente con las exenciones que gozan los funcionarios diplomáticos guatemaltecos en acreditados ante gobiernos extranjeros.

De conformidad con la legislación nacional, el Estado de Guatemala otorga el beneficio fiscal de la exención del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, a los funcionarios diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Guatemala, con base en el principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, cuando los Estados en que se encuentren acreditados los funcionarios diplomáticos guatemaltecos con base en el principio internacional de reciprocidad se les otorguen dicha exención del Impuesto al Valor Agregado –IVA- o el impuesto equivalente sobre la compra de bienes o servicios.

La exención que se les otorga a los funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados ante el Gobierno de Guatemala es de carácter subjetivo, en virtud que se



refiere directamente a las Misiones Diplomáticas; es de tipo permanente, porque no se establece un plazo determinado para que la gocen; y en la mayor parte de los casos es total, porque se libera de toda la obligación de pagar el impuesto, pero podría ser parcial, con base en el principio internacional de reciprocidad, si el Estado en el que se encuentran acreditados los funcionarios diplomáticos guatemaltecos no gozan de una de la totalidad de la reducción del impuesto al valor agregado o su impuesto equivalente, por lo que los funcionarios diplomáticos extranjeros gozaran de la exención en el mismo porcentaje que se apliquen a los diplomáticos guatemaltecos.

Las misiones diplomáticas o consulares acreditadas ante el Gobierno de la República de Guatemala, gozan de las exenciones generales, que se refiere a que no deberán pagar el Impuesto al Valor Agregado en sus compras de bienes o contratación de servicios; y de las exenciones específicas, que se refiere a que no deberán cargar el impuesto en sus operaciones de ventas como tampoco en la prestación de servicios. Con base en lo anterior, las exenciones otorgan este beneficio tributario a determinadas personas o situaciones conforme a la política tributaria del Estado, que puede ser normalmente por razones de equidad y conveniencia y en este caso en específico, a la política externa en la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria.

La exención del Impuesto al Valor Agregado de los funcionarios diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Guatemala, según el derecho internacional público es un privilegio que poseen por la calidad que ostentan de ser los funcionarios que representan a su Estado en el extranjero, por lo que se les aplica conforme a la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 y la legislación interna de cada Estado, tomando como base la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria.

Existen determinados casos en que los Estados con base en sus políticas exteriores, no permiten que se aplique alguna norma o privilegio a los agentes diplomáticos acreditados ante su gobierno, por lo que en este momento surge la



excepción al principio internacional de reciprocidad, porque un Estado no puede solicitar a otro que se les apliquen determinadas normas a sus agentes diplomáticos, si este no las aplica a sus connacionales.

La aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria en el tipo de impuestos indirectos, que en Guatemala es el Impuesto al Valor Agregado –IVA- o su equivalente en otros países, puede otorgarse por distintos medios como una exención que se realiza directamente al realizar el pago de la mercancía o del servicio por medio de algún documento que acredite la exención que goza el funcionario diplomático o por medio de otras maneras.

Particularmente en el caso de Guatemala, a los funcionarios diplomáticos acreditados ante el gobierno que aplican dicho principio a los funcionarios diplomáticos guatemaltecos acreditados ante su gobierno, se les otorga una tarjeta de crédito de un banco del sistema con la previa autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, por medio de la cual al realizar el pago de la mercancía o servicio automáticamente se otorga la exención del impuesto al valor agregado y se deduce del total al realizar el pago por medio de la maquina Terminal Punto de Venta –TPV-; asimismo, la Superintendencia de Administración Tributaria les extiende a los diplomáticos un documento que acredita la exención para que puedan realizar el pago en efectivo en las empresas que no permitan el uso de tarjetas de débito o crédito.

Asimismo, se puede determinar que conforme al análisis del derecho comparado de los Estados estudiados en el presente capítulo, se puede establecer que los Estados Unidos Mexicanos y El Salvador, otorgan directamente la exención del equivalente al impuesto al valor agregado a los funcionarios diplomáticos acreditados ante su Gobierno; sin embargo, en el caso de la República de Argentina para otorgar dicha exención establece un régimen de reintegro a las Misiones Diplomáticas por los gastos que estos realicen, por lo que cada Estado determina la forma en que va a aplicar el principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, con base en su legislación interna.



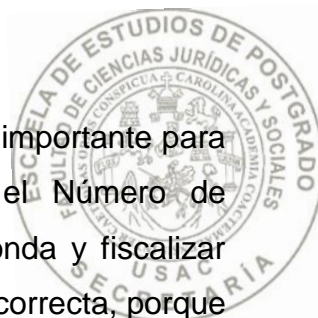
Sin embargo, los funcionarios diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Guatemala que tienen derecho a la exención del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, podrían no gozar de la exención a dicho impuesto indirecto, porque en el Estado de Guatemala es amplio el sector informal de la economía, que puede encargarse de la venta de mercaderías o prestación de servicios, por lo tanto, los comercios que se encuentran en este sector, no cumplen con sus obligaciones tributarias, de modo que no aplicarían esta exención.

Conforme lo establecido en el presente capítulo, se puede determinar que la excepción del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria no es de aplicación general, porque la mayoría de los Estados otorgan la exención de los impuestos conforme a la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y aplican la exención del Impuesto al Valor Agregado o su equivalente en los Estados en donde se encuentran acreditados los funcionarios diplomáticos guatemaltecos.

La excepción a la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria otorga al Estado de Guatemala, el beneficio de poder obtener más ingresos fiscales, porque se recauda el Impuesto al Valor Agregado, de los funcionarios diplomáticos extranjeros de los Estados que no otorgan la exención de dicho impuesto indirecto o su equivalente a los diplomáticos guatemaltecos que se encuentran acreditados ante el Estado extranjero

Este beneficio se obtiene conforme a la verificación y el control que realiza la Subdirección de Privilegios e Inmunidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, que determina con base en el ordenamiento jurídico interno de cada Estado y a la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria de los Estados con los que posee relaciones diplomáticas el Estado de Guatemala. Por lo tanto, con base en este registro, se aplica la exención del Impuesto al Valor Agregado o su equivalente a las Misiones Diplomáticas extranjeras que se encuentran acreditadas ante el Estado de Guatemala, en reciprocidad por la exención que se les otorga a los diplomáticos guatemaltecos que se encuentran acreditados ante el Gobierno extranjero.

La Superintendencia de Administración Tributaria posee un papel importante para la obtención del beneficio, porque es el encargado de otorgar el Número de Identificación Tributaria exento al agente diplomático cuando corresponda y fiscalizar que esta exención del Impuesto al Valor Agregado se utilice de manera correcta, porque es un privilegio otorgado conforme el derecho internacional, por el rol que desempeña el agente diplomático extranjero acreditado ante el Gobierno del Estado de Guatemala.



CONCLUSIONES



La base internacional del principio internacional de reciprocidad y su excepción se encuentra regulado en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, por lo que se analizó dicho Tratado Internacional con las leyes nacionales de los Estados de Guatemala con México, El Salvador, Argentina y Chile, realizando un estudio por medio de derecho comparado, en el cual se determinó que la República de Chile es el único Estado que no aplica la exención en materia tributaria, en el caso del impuesto al valor agregado, a los agentes diplomáticos de Guatemala acreditados ante su Gobierno.

El Estado de Guatemala, por medio del Ministerio de Relaciones Exteriores y la Superintendencia de Administración Tributaria, poseen un correcto control de los privilegios en materia tributaria que gozan las Misiones Diplomáticas y los agentes diplomáticos extranjeros que se encuentran acreditados ante el gobierno de Guatemala con base en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, conforme a la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria y su excepción, porque se cumple con el procedimiento establecido en las normativa nacional sobre la materia de exenciones y la Superintendencia de Administración Tributaria solamente les otorga un Número de Identificación Tributaria exento a los agentes diplomáticos extranjeros que les corresponde.

La excepción a la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria es relevante en el tema de las finanzas públicas del Estado de Guatemala, en virtud que con la aplicación de dicho principio y su excepción, se determinan las misiones diplomáticas y agentes diplomáticos acreditados ante el Gobierno de Guatemala, que gozan de las exenciones de impuestos, lo que se materializa en la mayor o menor recaudación de impuestos que le compete a la Superintendencia de Administración Tributaria, influyendo directamente en la actividad financiera del Estado

y en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el cumplimiento de los fines del Estado de Guatemala.



Se comprobó la hipótesis planteada en el presente estudio, porque la determinación de la forma de aplicación de la excepción al principio internacional de reciprocidad en materia tributaria en el Estado de Guatemala otorga un mecanismo de control para que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, pueda establecer las exenciones y tributos que se encuentran sujetos los agentes diplomáticos de las Misiones Diplomáticas acreditadas ante el gobierno de Guatemala.

Los agentes diplomáticos de la Misión Diplomática de Chile acreditada ante el Gobierno de Guatemala no gozan de la exención del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, por lo que este caso concreto analizado es la excepción a la aplicación del principio internacional de reciprocidad en materia tributaria, tomando como base la normativa nacional e internacional sobre la materia y el tratamiento que se aplica a los agentes diplomáticos de Guatemala acreditados ante el gobierno de Chile.

REFERENCIAS



Alías, M. (2013). *Beneficios fiscales en el ámbito del derecho tributario local*. (Tesis doctoral). Universidad de Almería, España. Recuperado de <https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFicheroTesis.do?idFichero=N8DIm7SnM%2B0%3D>

Alveño, M. (2013). *Derecho tributario guatemalteco -parte general-*. Guatemala: Ediciones De Pereira.

Alveño, M. (2009). *Consideraciones sobre la denominación de hecho generador en el derecho tributario guatemalteco*. (Tesis de maestría). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Arriaga, E. (2001). *Finanzas públicas de México*. México: Instituto Politécnico Nacional.

Barry, B. (1997). *La justicia como imparcialidad*. España: Paidós.

Becker, A. (1963). *Teoría general del derecho tributario*. Brasil: Saraiva.

Bravo, J. (1976). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. (2ª ed.). Bogotá, Colombia: Ediciones Rosaristas.

Cabanellas, G. (1979). *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. (14ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Heliasta SRL.

Carrasco, H. (2004). *Derecho fiscal I -introducción y generalidades-*, México: IURE Editores.



Colomer, A. (2013). La crisis del estado y la reconstrucción del Estado de derecho en las organizaciones regionales de integración de los Estados. En *Revista UNED. Teoría y Realidad Constitucional*, vol. (31), p. 303. Recuperado de <http://revistas.uned.es/index.php/TRC/article/view/10309/9847>

De Erice, J. (1954). *Derecho diplomático*. (Tomo I). Madrid: Gráficas González.

De la Cueva, M. (1995). *La soberanía, contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional*. México: Fondo de Cultura Económica.

Delgadillo, L. (2000). *Principios de derecho tributario*. México: Limusa Noriega Editores.

Escobari, J. (1985). *Derecho diplomático boliviano*. Bolivia: La Juventud.

Fernández, G. (2000). *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Ferreiro, J. (2009). *Instituciones de derecho financiero y tributario*. Barcelona, España: Marcial Pons.

Filomusi, F. (1917). *Enciclopedia jurídica*. (6ª ed.). Napoli: Jovene.

Flores, V. (1969). *Ensayos sobre la soberanía del Estado*. México: Facultad de Ciencias Políticas y Sociales.

Gangemi, L. (1961). *Tratado de hacienda pública*. Madrid, España: Derecho Financiero.

García, C. (1996). *Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas, Parte general*. (Tomo I). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.



García, L. (2010). *Lecciones de derecho financiero y tributario*. (7ª ed.). Madrid, España: Iustel.

GAVIRIA, E. (1998). *Derecho internacional público*. (5ª ed.). Bogotá, Colombia: Temis S.A.

Gilpin, R. (1990). *La economía política de las relaciones internacionales*. Buenos Aires Argentina: Grupo Editor Latinoamericano.

Giannini, D. (1956). *El concepto fundamental del derecho tributario*. Italia: Torinese.

Giuliani, C. (2005). *Derecho financiero*. (9ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Fondo de Derecho y Economía.

González, M. (2000). Autonomía del derecho financiero y tributario. *Revista Dikaion de la Universidad de la Sabana*, vol. (9). Recuperado de <http://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/299/442>

Heller, H. (1995) *La soberanía, contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional*. México: Fondo de Cultura Económica.

Jarach D. (1969). *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: Liceo Profesional Cima.

Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y derecho tributario*. (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.

Kelsen, H. (2008). *Teoría pura del derecho*. (2ª ed.). El Salvador: Jurídica Salvadoreña.

Larios, C. (2001). *Derecho internacional público*. (6ª ed.). Guatemala: Nawal Wuj.



Larios, C. (2007). *Derecho diplomático y consular*. (2ª ed.). Guatemala: Maya Wuj.

Lescure, L. y Vizor, A. (2002). *La práctica diplomática*. Guatemala: Piedra Santa.

López-Bassols, H. (2008). *Los nuevos desarrollos del derecho internacional público y casos prácticos del derecho internacional*. (3ª ed.). México: Porrúa.

Maite, J. y Guijarro, M. (1989). *Finanzas públicas y desarrollo*. Buenos Aires, Argentina: Grupo Editor Latinoamericano.

Martín, J. y Rodríguez, G. (1995). *Derecho tributario general*. (2ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Menéndez, A. (2007). *Derecho financiero y tributario: Lecciones de cátedra*. (8ª ed.). España: LEX NOVA.

Monterroso, G. (2005). *Fundamentos tributarios*. Guatemala: Comunicación Gráfica.

Montiel, A. (1976). *Manual de derecho internacional*. San José, Costa Rica: EDUCA.

Morselli, M. (1947). *Compendio de ciencia de las finanzas*. Buenos Aires, Argentina: Atalaya.

Murillo, F. (2007). *Estudios de la Ley General Tributaria*. España: Lex Nova.

Oría, S. (1948). *Finanzas*. Buenos Aires, Argentina: Kraft.

Osorio, M. (2007). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. (35ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Heliasta S.RL.



Pío, B. (1940). *Manual de Hacienda Pública*. Madrid, España: Revista de Derecho Privado.

Podesta, L. y Ruda, J. (1985). *Derecho internacional público*. Buenos Aires, Argentina: Tipográfica Argentina.

Remiro, A. (1974). *Ejecución de sentencias extranjeras en España*. Madrid, España: Tecnos. Madrid.

Sablich, C. (2012). *Derecho financiero, una visión actual en el Perú*. Perú: Fundación Universitaria Andaluza Inca Garcilaso.

Sainz, F. (1963). *Teoría jurídica de la exención tributaria en Hacienda y derecho*. Madrid: IEP.

Sainz, F. (1975). *Hacienda y derecho*. (Tomo III). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Sainz, F. (1977). *Sistema de derecho financiero*. (Tomo I). Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid.

Santiago, E. (2008). *Derecho tributario*. (2ª ed.). Guatemala: S&R Editores.

Seara, M. (1981). *Derecho internacional público*. México: Porrúa.

Sorensen, M. (2009). *Manual de derecho internacional público*. México: Fondo de la Cultura Económica.

Soto, A. (2007). Finanzas públicas y las funciones del Estado. En *Revista Investigación y Ciencia de la Universidad Autónoma de Aguascalientes*, vol. 37 (1), p. 162. Recuperado de <https://investigacion.uaa.mx/RevistalyC/archivo/revista37/Articulo%206.pdf>



- Tunkin, G. (1989). *El derecho y la fuerza en el sistema internacional*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Urquidi, V. (1973). *La política fiscal en el desarrollo económico de la América Latina, Ensayos de política fiscal*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Usinger, O. (2014). Derecho diplomático. En *Enciclopedia jurídica OMEBA* (versión electrónica). México: OMEBA.
- Vásquez, J. y González S. (2015). *El Estado y las relaciones internacionales*. México: Tirant lo Blanch.
- Vallarta, J. (2006). *Derecho internacional público*. México: Porrúa.
- Valdés, R. (1996). *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: DEPALMA.
- Vargas, E. (1992). *Introducción al derecho internacional*. Costa Rica: Juricentro.
- Vilariño, E. (1987). *Curso de derecho diplomático y consular*. Madrid, España: Tecnos.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. (7ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Villegas, H. (2000). *Manual de finanzas públicas*, Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.



Normativa:

Asamblea General de la Organización de Naciones Unidas. (1961). *Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas.*

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. (2000). *Código Tributario. Decreto número 230.*

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador. (1992). *Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Decreto número 296.*

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

Congreso de la Nación Argentina. (1948). *Ley número 13.238 sobre Exenciones Impositivas para Representaciones Diplomáticas.*

Congreso de la Nación Argentina. (1986). *Ley número 23.349, Ley del Impuesto al Valor Agregado.*

Congreso de la Nación Argentina. (1993). *Decreto número 1684/93, Ley del Impuesto al Valor Agregado.*

Congreso de la Nación Argentina. (2001). *Decreto número 1008/2001, Ley del Impuesto al Valor Agregado.*

Congreso de la República de Guatemala. (2002). *Código Municipal. Decreto número 12-2002.*



Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Código Tributario. Decreto número 6-91.*

Congreso de la República de Guatemala. (1973). *Ley del Ceremonial Diplomático de la República de Guatemala. Decreto número 86-73.*

Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-92.*

Congreso de la República de Guatemala. (1997). *Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto número 114-97.*

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98.*

Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. (1981). *Código Fiscal de la Federación.*

Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. (1978). *Ley del Impuesto al Valor Agregado.*

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (1992). *Gaceta número 24, expediente número 141-92, sentencia del 16 de junio de 1992.*

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2000). *Gaceta número 56, expediente número 829-98, sentencia del 10 de mayo de 2000.*

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (1988). *Gaceta número 7, expediente número 164-97, sentencia del 25 de febrero de 1988.*

Dirección General Impositiva de la Nación de Argentina. (1992). *Resolución General DGI número 3571/1992.*



Jefe de Estado de Guatemala. (1963). *Código Civil*. Decreto Ley número 106.

Junta de Gobierno de Chile. (1974). *Decreto Ley número 830 sobre Código Tributario*.

Junta de Gobierno de Chile. (1976). *Decreto Ley número 825 remplazado por el Decreto Ley número 1606, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*.

Ministerio de Finanzas Públicas. (2006). *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo Número 424-2006*.

Presidente de la República de Chile. (1980). *Decreto con Fuerza de Ley número 7 de Hacienda, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos*.

Presidente de la República de Guatemala, *Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Relaciones Exteriores. Acuerdo Gubernativo número 415-2003*.

Electrónicas:

Beccera M., Povedano, A. y Tellez, E. (2010). *La soberanía en la era de la Globalización*. México: Biblioteca Virtual, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Recuperado de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2790/5.pdf>

Bustos, C. (1997). *La incorporación de los tratados en el derecho Interno chileno. Análisis desde la perspectiva del derecho internacional. Ius et Praxis*. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=19720205>

Morales, M. (2009). *La reciprocidad en las relaciones internacionales*. Recuperado de <https://www.listindiario.com/puntos-de-vista/2009/6/19/105225/La-reciprocidad-en-las-relaciones-internacionales>

Méndez, R. (2015). *Reciprocidad internacional*.
<http://leyderecho.org/reciprocidad-internacional/>

Recuperado de

