

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



**REGULACIÓN LEGAL DE LOS AVALÚOS FISCALES
CONFORME AL MANUAL DE VALUACIÓN INMOBILIARIA**

LICENCIADA

AGATHA CHRISTI GIRÓN BELTRÁN

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2019

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

**REGULACIÓN LEGAL DE LOS AVALÚOS FISCALES CONFORME
AL MANUAL DE VALUACIÓN INMOBILIARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por la Licenciada

AGATHA CHRISTI GIRÓN BELTRÁN

Previo a conferírsele el grado académico de

**MAESTRA DE DERECHO TRIBUTARIO
(Magister Scientiae)**

Guatemala, septiembre 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 Carías Palencia
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: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
VOCAL: M. Sc. Félix Rodolfo Ayala López
SECRETARIA: M. Sc. Lourdes Marisol Castellanos Samayoa

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).

Guatemala, 01 de septiembre de 2018


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

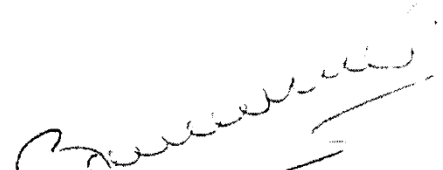
Dr. Parra Vela:

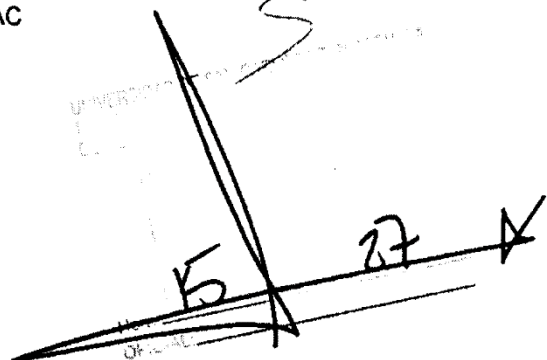
Según Acta de Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta No. 02-2017, punto CUARTO, Inciso 4.4 y de la Acta No. 13.2017, contenida en el Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha facilitado la tutoría y revisión del informe final de tesis titulado: "Regulación legal de los avalúos fiscales conforme al Manual de Valuación Inmobiliaria", de la estudiante Agatha Christi Girón Beltrán, la 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.

El informe final de tesis de la licenciada Agatha Christi Girón Beltrán cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento respectivo de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por lo tanto extendemos el dictamen de aprobación para que la sustentante pueda continuar con el proceso de tesis.

Asimismo, se deja constancia que la originalidad de los criterios vertidos en la tesis "Regulación legal de los avalúos fiscales conforme al Manual de Valuación Inmobiliaria" son responsabilidad exclusiva de la autora.


Msc. Mirjan Andrea García Aguilar
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC


Msc. Blanca Eugenia Colom García
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC



Guatemala, 25 de julio 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:

**Regulación legal de los avalúos fiscales conforme al
Manual de Valuación Inmobiliaria**

Esta tesis fue presentada por la Licda. **Agatha Christi Girón Beltrán**, 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



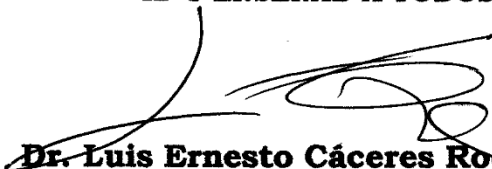
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

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, 9 de septiembre del dos mil diecinueve.-----

En vista de que la Licda. Agatha Christi Girón Beltrán aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 23-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“REGULACIÓN LEGAL DE LOS AVALÚOS FISCALES CONFORME AL MANUAL DE VALUACIÓN INMOBILIARIA”**.
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

El presente trabajo de investigación lo dedico en primer lugar a Dios, por ser mi fortaleza en todo momento y por ser quien me ha iluminado y ayudado para alcanzar esta meta académica que me permite seguir avanzando en mi vida profesional.

A mi mami, Ingrid Beltrán, a mi papi, Gabriel Girón Ortiz, a mis hermanos Gaby, Cory, Alex, Emily, Saul y Samuel, quienes son los pilares fundamentales en mi vida; a mis princesas Gale y Sofi por colmar mi vida de tantas alegrías.

A Henry Manuel, por ser mi ayuda idónea y por haber caminado juntos para llegar a cumplir esta meta. Seguiremos de la mano para hacer realidad nuestros sueños.

Una especial dedicatoria a mis amores incondicionales Luna, Daniela, Sally, Marlie, Pechuga y a Choconoy y Pituka aunque ya no estén con nosotros, seguirán viviendo en nuestros corazones.

A los amigos que con el paso del tiempo han sido importantes en cada etapa de mi vida, por todos los momentos compartidos, así como a mis compañeros y catedráticos por compartir todo el conocimiento y experiencias que hicieron posible la culminación de este objetivo.

A la gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala a la que me siento orgullosa de pertenecer y por la oportunidad de formarme académicamente permitiéndome cumplir una meta más en mi vida.

ÍNDICE



Introducción

CAPÍTULO I

Derecho tributario

1.1.	Antecedentes históricos del derecho tributario	1
1.2.	Derecho tributario	4
1.2.1.	Posición anti-autonómica	8
1.2.2.	Posición autonómica restringida	8
1.2.3.	Posición que asegura la autonomía del derecho tributario	9
1.3.	Relación jurídico tributaria	12
1.4.	Naturaleza de la relación jurídica tributaria	16
1.5.	Características de la relación jurídica tributaria	19
1.6.	Sujetos de la relación jurídica tributaria	22
1.6.1.	Sujeto activo	22
1.6.2.	Sujeto pasivo	24
1.6.3.	Responsables	25
1.6.3.1.	Responsable sustituto	26
1.6.3.2.	Responsable por representación	27
1.6.3.3.	Responsable solidario	28

CAPÍTULO II

Principios tributarios

2.1.	Consideraciones generales	31
2.2.	Naturaleza jurídica de los principios tributarios	34
2.3.	Características de los principios tributarios	36
2.4.	Principios doctrinarios del derecho tributario	36
2.4.1.	Principio de justicia o proporcionalidad	37
2.4.2.	Principio de certidumbre o certeza	40
2.4.3.	Principio de comodidad	42



2.4.4.	Principio de la economía	42
2.4.5.	Principio de capacidad de pago	43
2.4.6.	Principio de uniformidad	44
2.4.7.	Principio del beneficio	45
2.4.8.	Principio de neutralidad	45
2.4.9.	Principio del crédito por ingreso ganado	46
2.4.10.	Principio de la ocupación plena	46
2.4.11.	Principio de la convivencia	47
2.4.12.	Principios de política financiera	47
2.4.13.	Principios de economía pública	47
2.4.14.	Principios de administración fiscal o de lógica en materia de imposición	48
2.5.	Principios constitucionales del derecho tributario	49
2.5.1.	Principio de legalidad y reserva de ley	50
2.5.2.	Principio de igualdad	57
2.5.3.	Principio de justicia y equidad	58
2.5.4.	Principio de capacidad de pago y no confiscación	59
2.5.5.	Principio de prohibición de doble o múltiple tributación	62

CAPÍTULO III

Los tributos

3.1.	Tributo	63
3.2.	Naturaleza jurídica de los tributos	68
3.3.	Características de los tributos	69
3.3.1.	Fuente legal	70
3.3.2.	Carácter personal del vínculo	70
3.3.3.	Naturaleza pecuniaria	70
3.3.4.	Afectación a fines estatales	71
3.4.	Clasificación de los tributos	72
3.4.1.	El impuesto	74



3.4.1.1.	Impuestos personales y reales	77
3.4.1.2.	Impuestos subjetivos y objetivos	78
3.4.1.3.	Impuestos periódicos e instantáneos	78
3.4.1.4.	Impuestos directos e indirectos	79
3.4.2.	Las tasas	84
3.4.3.	Contribuciones	84
3.5.	Elementos de los tributos	85
3.6.	Bases de recaudación de los tributos	86
3.6.1.	Hecho generador	87
3.6.2.	Las exenciones	89
3.6.3.	El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria	90
3.6.4.	La base imponible y el tipo impositivo	92
3.6.5.	Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos	92
3.6.6.	Infracciones y sanciones tributarias	93

CAPÍTULO IV

Análisis de los principios tributarios constitucionales en la regulación del factor de descuento en la valuación de inmuebles

4.1.	Manuales en la administración pública	95
4.1.1.	Clasificación	95
4.2.	Manual de Valuación Inmobiliaria, Acuerdo Ministerial 21-2005, del Ministerio de Finanzas Públicas	96
4.2.1.	Avalúos	99
4.2.1.1.	Avalúo comercial	100
4.2.1.2.	Avalúo bancario	101
4.2.1.3.	Avalúo catastral	101
4.2.1.4.	Autoavalúo	101
4.2.1.5.	Avalúo fiscal	101
4.3.	Regulación del factor de descuento en la valuación de inmuebles contenido en el Manual de Valuación Inmobiliaria.	102



- 4.4. Análisis jurídico de los principios tributarios constitucionales en la regulación del factor de descuento en la valuación de inmuebles. 104
- 4.5. Análisis jurídico de la facultad del Concejo Municipal para otorgar el factor de descuento, contenido en el Manual de Valuación Inmobiliaria. 109

Conclusiones	115
Referencias	117
Anexos	123

INTRODUCCIÓN



En la presente tesis se desarrolla el tema del Derecho Tributario, los principios tributarios tanto doctrinarios como constitucionales, los tributos y su clasificación con el fin de analizar la regulación de los avalúos fiscales conforme al Manual de Valuación Inmobiliaria, autorizado por el Ministerio de Finanzas Públicas. En la investigación se indica el estudio de los preceptos que limitan el poder tributario del Estado, en cuanto a los principios jurídicos de la tributación que por su importancia se encuentran contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que asumen el carácter de principios constitucionales.

Los principios jurídicos que inspiran la creación de los tributos se encuentran establecidos en la legislación positiva del país, pueden clasificarse en doctrinarios y constitucionales. En ese sentido, el presente estudio se estructuró en cuatro capítulos; en el primero se aborda el derecho tributario como rama del derecho público estableciendo sus antecedentes históricos, definición, naturaleza, características y objeto de estudio que lo constituye las normas relativas a los tributos así como la relación jurídico tributaria que surge entre el Estado y los contribuyentes.

En el segundo capítulo se desarrollan los principios doctrinarios y constitucionales en materia tributaria, los cuales son fuentes de inspiración y de observancia obligatoria para la creación de las normas jurídicas que contemplan los tributos que rigen dentro del ordenamiento jurídico. Además, se establece la naturaleza y características de los principios.

El tercer capítulo contempla lo relativo a los tributos en general, su naturaleza, características, la clasificación doctrinaria y legal de los mismos. Los elementos de las bases de la recaudación de los tributos en términos generales, distinguiendo al sujeto activo del pasivo, la base imponible, hecho generador así como las exenciones, deducciones y recargos. Se exponen los impuestos ordinarios más importantes que

rigen en la actualidad, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco estableciendo sus bases de recaudación.

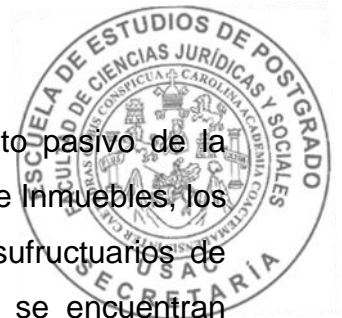


En el cuarto capítulo se realiza el análisis de la regulación del Manual de Valuación Inmobiliaria, aprobado a través del Acuerdo Ministerial 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas, publicado en el Diario Oficial el 13 de septiembre de 2005. La creación de dicho Manual se fundamenta en el artículo 16 de la ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, mediante el cual le otorga la facultad a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles para la creación de un manual técnico que contempla los procedimientos de valuación inmobiliaria. Dentro de este instrumento se detecta un precepto que incide en el valor que surge como resultado de un proceso de avalúo el que constituye una variación a la base imponible del Impuesto Único Sobre Inmuebles, denominado factor de descuento, siendo analizado a efecto de determinar la observancia de los principios tributarios constitucionales en su regulación y la facultad del concejo municipal de aplicarlo.

Dentro de la presente investigación se definió como objetivo general determinar la regulación legal de los avalúos fiscales conforme al Manual de Valuación Inmobiliaria, para lo que se estimó la importancia de establecer como objetivos específicos definir los principios constitucionales en materia tributaria con la finalidad de establecer su aplicación en la creación de los tributos y sus bases de recaudación, determinar la función del Manual de Valuación Inmobiliaria en relación a la determinación de la base imponible del Impuesto Único Sobre Inmuebles, y establecer los efectos del factor de descuento regulado en el Manual de Valuación Inmobiliaria y su sustento legal conforme a los principios constitucionales en materia tributaria.

Por lo tanto, se estableció la influencia obligatoria de los principios tributarios constitucionales en la creación de las bases de recaudación de los tributos así como sus variaciones en cuanto a exenciones, deducciones, descuentos, recargos y sanciones las cuales únicamente le corresponde al Congreso de la República de Guatemala crearlos con el fin de lograr una justicia y equidad en la distribución de las

cargas tributarias a los contribuyentes quienes se constituyen sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, siendo en el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles, los propietarios y/o poseedores de bienes inmuebles, así como los usufructuarios de bienes del Estado, ubicados dentro del territorio nacional quienes se encuentran afectos al pago de dicho tributo. Es por ello que, se estableció la importancia del presente estudio a efecto de determinar la atención estricta al principio de reserva de ley implícito en el principio de legalidad tributaria en la regulación del factor de descuento contenido en el Manual de Valuación Inmobiliaria, que le otorga al Concejo Municipal la facultad discrecional de otorgar un descuento al valor que da como resultado de un proceso de valuación fiscal.







CAPÍTULO I

Derecho tributario

1.1. Antecedentes históricos del derecho tributario

El tributo es prácticamente tan antiguo como la manifestación del poder político, sin embargo, con el fin de establecer las terminologías utilizadas y de las prácticas que dieron origen a lo que ahora se conoce como derecho tributario, es importante determinar de dónde proviene el término fiscal. De ello, se establece que el mismo data de la Antigua Roma en donde el emperador cobraba impuestos en las provincias imperiales quienes depositaban en la cesta o bolsa llamada *fiscum* el dinero que les correspondía pagar en concepto de tributo, para ser entregados al Impero Romano. Posteriormente, el término se utilizó para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos, lo que ahora se conoce como el fisco y en Guatemala lo constituye la Administración Tributaria. “Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal” (Rodríguez, 1,986, p.11)

Sin embargo, durante la Edad Media se creó el tributo como un medio que utilizaban los reyes para incrementar su patrimonio, dado que derivado de las guerras con los territorios vecinos podían incrementar o bien, disminuir su riqueza. En ese sentido, los reyes se veían en la necesidad de solicitar a sus nobles la colaboración para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos (García, 1996).

En ese entonces, los reyes imponían su poder ante sus súbditos creando impuestos que debían ser pagados de forma obligatoria, sin embargo, a lo largo de la historia triunfó la idea de limitar al poder real como un derecho de los súbditos opuesto a la facultad de los monarcas de acudir constantemente a ellos en demanda de recursos, es entonces como surge el derecho tributario como actualmente se conoce,

constituyendo el conjunto de normas y principios que rigen y regulan la relación entre el obligado y la autoridad facultada para exigir el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias impuestas.



El Derecho Tributario nace en virtud de un proceso histórico-constitucional, o sea, del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno.

Al respecto es preciso citar dos grandes acontecimientos históricos -*La Magna Charta Libertatum*- inglesa de Juan Sin Tierra es justamente donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquel tiempo eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés. Y el segundo, la emancipación americana, iniciada por la rebelión de las Colonias inglesas, nació de un fenómeno análogo, o sea, la pretensión de los colonos británicos de Norteamérica de consentir sus propios tributos como lo hacían los ciudadanos de la madre patria (Jarach, 1969).

En el proceso de formación de la Revolución Francesa, siguiendo la de Norteamérica, también se afirmaron los mismos principios: por un lado, los representantes populares tenían que consentir los tributos; por el otro, debían aprobar el presupuesto de gastos. Por ese principio, el carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad; y en lugar del término impuesto, que recuerda la fuerza o el poder de imperio, en todas las Constituciones Francesas, a partir de la de 1791, y en la nuestra, se habla de contribuciones, precisamente por la razón histórica de que ya no existía la imposición como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder estatal que se ejerce a través de un instrumento que es la ley, o sea, de un acto del Poder Legislativo. Todo esto se encuentra consagrado en las Cartas fundamentales y constituye la partida de nacimiento del Derecho Tributario toda vez



que no existiría tal derecho sin el principio de legalidad (Jarach, 1999).

El Derecho Tributario pertenece al derecho público, toda vez que consiste en derechos y obligaciones de particulares hacia el Estado que a su vez son sujetos parte de esta materia; en tal virtud es preciso hacer referencia al origen mismo de las normas de carácter impositivo o tributario, las cuales surgen en virtud de la potestad otorgada al Estado mediante la delegación de esa facultad por parte de los ciudadanos que se convierten en contribuyentes en la relación jurídico-tributaria, quienes con el objeto de lograr equidad y justicia tributaria desde tiempos antiguos han optado por delegarle a un ente superior la capacidad de decretar los impuestos y de esa misma manera exigir el cumplimiento de los mismos.

Esa rama jurídica se originó atendiendo a las necesidades de los ciudadanos quienes con el fin de organizarse y lograr la convivencia del ser humano, fueron creando normas dirigidas a buscar la armonía y solución de controversias así como el castigo de infracciones; sin embargo para ello es preciso un ente superior con facultad de coerción, la cual fuera cedida por la población con el fin de lograr una organización adecuada para la cual fue necesaria la creación de normas jurídicas, como una facultad exclusiva del poder público, las cuales rigen la relación entre los particulares y el Estado.

La existencia del tributo se considera ligado a la propia existencia del Estado, toda vez que se constituye en uno de sus principales ingresos para el cumplimiento de sus fines, la importancia que adquiere el estudio del Derecho tributario es tal que merece un tratamiento sui generis y especial por las instituciones jurídicas propias que trae, encontrándose en consecuencia plenamente justificada su enseñanza especializada y por separado (Pacci, s.f.).

Dentro del desenvolvimiento cronológico del Derecho, la actividad del Estado fue cobrando relevancia y es así como surge el derecho administrativo como una rama jurídica, dentro de la cual se ubica inicialmente la actividad del fisco y todo lo

relacionado con aspectos patrimoniales del Estado, sin embargo conforme este aspecto fue tomando relevancia dio lugar al derecho financiero, la cual es una rama joven del derecho público, la cual consiste una serie de normas que rigen la organización económica de un Estado, en cuanto a sus ingresos y egresos.



1.2. Derecho tributario

El derecho tributario constituye una parte del derecho fiscal el cual es mucho más amplio toda vez que incluye todos los ingresos del Estado cualquiera que sea su naturaleza. Dentro de ellos, se encuentran los productos o precios que tradicionalmente son los ingresos que percibe el Estado en sus actividades que no son de derecho público, entre ellos se ubican los rendimientos de las empresas paraestatales.

Es evidente que, el campo de lo fiscal trasciende a tributario y en ese sentido por Derecho Tributario, se entiende el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos que pueden surgir y a los ilícitos y las sanciones establecidas por su violación.

El Derecho Tributario se encuentra conformado por un conjunto de normas jurídicas dirigidas a la determinación e imposición de tributos distinguidos como impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, que se establecen entre la administración pública y los particulares a quienes se dirigen en virtud de la relación existente entre ambas partes.

Es la disciplina que tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico creado por el poder público facultado para regular el establecimiento y aplicación de los tributos.



Constituye el conjunto de normas y principios que rigen en la relación jurídica tributaria, entre el Estado como ente titular del poder de coerción tributaria, que le permite imponer prestaciones pecuniarias coactivas y los sujetos obligados por la ley al sometimiento de las cargas públicas que permiten llevar a cabo la tributación.

“El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares” (Giuliani, 1993, p. 40).

Sáinz de Bujanda da una definición amplia:

El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina nominativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero. Y una definición sintética: El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación (Sainz, 1977, p. 349).

El Derecho Tributario material 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. Además, se conforma por las normas que establecen tácita o expresamente quién es el pretensor así como quiénes son y quiénes pueden ser los obligados al pago. Asimismo, contempla las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de modo tal que dicha configuración no se traduzca en el mandato de pago originariamente previsto en la norma, la cual contiene los elementos indispensables para fijar la magnitud pecuniaria de la pretensión crediticia así como los medios que extinguen la obligación tributaria



(Villegas, 2001).

En sentido lato, el Derecho Tributario es definido como el conjunto de normas jurídicas que regula la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales, pero que además, integran esa disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones dimanantes del plexo normativo tributario (Martin y Rodríguez, 1986).

Tiene por objeto esencial las relaciones jurídicas que median entre una entidad pública, titular del poder-deber de imponer prestaciones pecuniarias coactivas y los sujetos obligados por la ley al sometimiento de las cargas públicas y a las prestaciones de dar o de hacer, ya sean accesorias o instrumentales, o esenciales o necesarias para llevar a cabo la tributación, y en cuanto a tal relativa al procedimiento de liquidación del *an* y *el quantum* debido, en los otros esquemas de aplicación del tributo y en el procedimiento de recaudación de la deuda tributaria (Amatucci, 2001, p.3).

Esa disciplina también es conocida como derecho impositivo, derecho fiscal y derecho de las contribuciones, sin embargo, en Latinoamérica es conocido como derecho tributario como tal, el cual comprende las normas y principios generales aplicables a los tributos y abarca a todas las relaciones jurídicas-tributarias.

Para la creación de la obligación tributaria es suficiente el poder del imperio que ostenta el Estado, el cual cuenta con la facultad de crear tributos sin la voluntad de los particulares a quienes van dirigidos como obligación de contribuir para el sostenimiento del mismo. El tributo consiste en un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio, el cual se ejerce a través de la ley.

El Derecho Tributario tradicionalmente es dividido en dos partes, la primera, -parte general-, la conforman los conceptos básicos que permiten entender el objeto de estudio de esa disciplina, el tributo, con especial atención a los principios constitucionales aplicables en la materia, así como los entes públicos reconocidos con



poder para establecer y recaudar tributos así como la facultad para imponer sanciones e infracciones tributarias. Por la otra parte, aparece la -parte especial-, la cual tiene como objeto de estudio los distintos sistemas tributarios de los entes públicos territoriales. Asimismo estudia cada uno de los tributos en norma específica a partir del sistema tributario vigente en el país (Martín, Lozano, Casado, Tejerizo, 1999).

El Derecho Tributario se conforma por un conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor y los responsables, a los que la ley les confiere tal calidad; dichas normas se encuentran sometidas a los principios y conceptos propios de esa rama del derecho. En ese sentido, se establece que son las normas constitucionales las que sirven como base de todo el ordenamiento jurídico y en el derecho tributario son las que constituyen los principios que informan al mismo. La homogeneidad de la materia tributaria y de los principios que lo informan permite el reconocimiento de la autonomía a la materia del derecho tributario (Valdes, 1996).

De conformidad con la teoría expuesta por Hans Kelsen, en el derecho público se da una heteronomía de la voluntad, toda vez que el nacimiento de las obligaciones depende de un factor ajeno a la voluntad del individuo, tal como se da en el esa rama del derecho.

Para referirse a una rama independiente del derecho es preciso hacer referencia a la autonomía y para el efecto se exponen tres posiciones acerca de la autonomía del Derecho Tributario, por un lado las que niegan la autonomía, los que le otorgan una autonomía parcial o restringida y quienes sostienen o defienden la autonomía de dicha rama jurídica.



1.2.1. Posición anti-autonómica

Esta corriente está dividida en tres subposiciones, en primer lugar en cuanto a la negativa de la autonomía del Derecho Tributario y se subordina al Derecho Civil, sosteniendo que muchas de sus normas son aplicables en materia tributaria, sin embargo se advierte que las relaciones jurídicas que se deriven de los mismos tienen un origen distinto, toda vez que el derecho común encuentra su fuente en la voluntad de las partes y en la ley, mientras que el Derecho Tributario únicamente en la ley por el principio de legalidad imperante.

Por otro lado, se establece que el derecho tributario se encuentra subordinado al Derecho Administrativo toda vez que la actividad financiera del Estado constituye la actividad para obtener los ingresos públicos lo cual se sitúa en una función administrativa regulada en el Derecho Administrativo.

Asimismo, se asegura la subordinación del Derecho Tributario al Derecho Financiero, reconociendo que el Derecho Tributario es la parte más importante del Derecho Financiero, toda vez que el fenómeno impositivo es parte de la actividad financiera del Estado (Amatucci, 2001).

1.2.2. Posición autonómica restringida

En esta posición se considera que el derecho tributario goza de autonomía didáctica como ciencia aludiendo al derecho tributario material o sustantivo y por el otro lado se estableció una posición autonómica total, concibe que el la autonomía no es de modo absoluto en el derecho tributario, y la misma puede estructurarse desde el punto de vista estructural, toda vez que contiene instituciones jurídico-tributarios propios como lo es el tributo; desde el punto de vista dogmático, toda vez que contiene conceptos propios a partir de lo que establecen las leyes tributarias; por otro lado el aspecto teleológico y didáctico.



1.2.3. Posición que asegura la autonomía del derecho tributario

Esta posición doctrinaria se distingue de las anteriores dado que reconoce que el derecho tributario tiene su propia identidad, toda vez que posee su propia legislación, principios constitucionales y legales, grandes trabajos doctrinarios en la materia e inclusive se encuentra contemplado su estudio específico; asimismo existen órganos jurisdiccionales especializados en materia penal tributaria, así como doctrina legal y jurisprudencia sentada.

En ese sentido, se asegura la autonomía del Derecho Tributario dado que el mismo se basa en un principio fundamental, el de la legalidad, en virtud del cual los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y material lo que constituye un elemento básico de esta rama del Derecho. El referido principio hace alusión al enunciado: *nullum tributum sine lege*, que tiene grandes analogías con los principios *nullum crimen* y *nulla poena sine lege* que son la piedra angular de esta rama del derecho.

El principio de legalidad tributaria expresado en el enunciado: *nullum tributum sine lege*, significa la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde.

Se señala que la autonomía del Derecho Tributario radica en el aspecto propiamente estructural, por cuanto la uniformidad o unidad de sus institutos en relación con la estructura de los institutos de las otras ramas del Derecho y no se aplica el derecho financiero que comprende institutos de diferente naturaleza y estructura, sin embargo, a diferencia del derecho tributario, nunca puede hallar aplicación sin una actividad jurisdiccional (Jarach, 1982).

Por otra parte, la autonomía estructural del Derecho Tributario frente al Derecho Administrativo descansa en que el Derecho Tributario Sustantivo tiene como



destinatario, en la gran mayoría de los casos, a los particulares y no a la administración pública, correspondiendo a dichos particulares realizar ellos mismos la aplicación directa de las normas de Derecho Tributario Sustantivo sin que exista intervención o injerencia normal por parte de la administración pública (Jarach, 1999).

La autonomía estructural no significa separación absoluta de las demás ramas del derecho; la misma tiene un origen histórico por lo tanto es susceptible de cambios que atienden al sistema jurídico del país, lo cual está íntimamente relacionado con el principio de unidad del derecho.

Al respecto, se distinguen 3 tipos de autonomía; la estructural, en cuanto al derecho material o adjetivo que establece que la misma relación tributaria principal es una relación obligatoria que se asemeja a las relaciones obligatorias del derecho privado, para la cual el sujeto activo de la relación jurídico tributario, tiene la facultad de exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación que surge al verificarse el hecho que la ley prevé. Como una segunda autonomía objetiva que atiende a temas científicos y la autonomía didáctica de la materia tributaria como tal (Jarach, 1982).

Es importante determinar la ubicación de esta rama del derecho, la cual se establece en el derecho público; regula las relaciones jurídicas entre las entidades y los particulares y en este caso el Estado asume una doble calidad toda vez que por un lado se constituye el poder legislativo quien ostenta la calidad de ente creador de la norma que impone la prestación en favor del erario público y por otro lado asume la calidad de acreedor de tal prestación.

Una de las características en el Derecho Tributario la constituye la irretroactividad, toda vez que en términos generales la ley no tiene efecto retroactivo, sin embargo, en dicha rama del derecho hay excepciones a la regla, dado que en materia punitiva se aplica la norma retroactivamente que favorezca más al contribuyente y esto se encuentra dentro de nuestra legislación ordinaria nacional, artículo 66 Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, el cual establece que las



normas tributarias sancionatorias regirán a futuro, no obstante hace una excepción en cuanto a que tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.

La irretroactividad supone la imposibilidad de aplicar las leyes derogadas a hechos ocurridos con posterioridad ante la vigencia de una nueva ley; sin embargo, en el derecho tributario se aceptan excepciones en cuanto a ese principio con la precisión de recordar que toda ley está subordinada a los principios constitucionales dado que de lo contrario sería una inconstitucionalidad la aplicación de leyes retroactivas.

Al respecto, es preciso indicar que el principio de legalidad no únicamente se refiere a que los impuestos deben estar establecidos en ley sino que también deben ser preexistentes a los hechos que van a ser considerados como imponibles, de tal manera que cuando se verifiquen, los contribuyentes sean conscientes de las implicaciones y consecuencias de sus actos (Valdes, 1996).

Un aspecto importante a considerar es la posibilidad de que la retroactividad viole la regla de la capacidad contributiva, expresa o implícitamente contenida en las constituciones como elemento imprescindible para la correcta aplicación del principio de igualdad ante las cargas públicas. El hecho generador ocurrido en el pasado manifiesta una capacidad contributiva existente en ese momento, pero puede no existir en el momento que se dicta la ley retroactiva. Se destaca que la capacidad contributiva debe ser efectiva y actual, es decir, contemporánea a la ley que establece la retroactividad (Valdes, 1996, p. 245).

Dentro de las fuentes del Derecho Tributario se encuentran las disposiciones constitucionales, las cuales constituyen una de las fuentes más importantes de esa rama del derecho, toda vez que la Constitución es concebida como ley fundamental y dentro de sus disposiciones regula el aspecto tributario propiamente en su artículo 239. Otra de las fuentes la constituyen los tratados internacionales aprobados por el



Congreso de la República, esto en cuanto a tratados internacionales en los que versan aspectos tributarios como lo es por ejemplo el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena. Asimismo, las leyes tributarias son fuente formal y lo constituye las normas jurídicas expedidas por los órganos públicos con potestad legislativa tal como el Congreso de la República como ente exclusivo constitucionalmente destinado para crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios a través de las leyes. Sin embargo, existen los conocidos como Decretos-Leyes expedidos por los gobiernos de facto pero en materia tributaria tales normas no son reconocidas, no obstante ello, los mismos no pueden ser derogados de manera inmediata sino de manera paulatina con el fin de no afectar al Estado mismo.

Otras de las fuentes la constituyen las normas reglamentarias en cuanto a las desarrolladoras de las leyes tributarias, las cuales no pueden trasgredir ni desnaturalizarlas; asimismo se puede mencionar a la jurisprudencia como fuente toda vez que la emisión de determinados fallos contestes, consecutivos y en el mismo sentido son determinados fuentes del derecho. En materia de casación, el Código Procesal Civil y Mercantil establece que para sentar jurisprudencia son necesarios 5 fallos contestes, consecutivos y en el mismo sentido para sentar doctrina legal, sin embargo, en temas constitucionales la ley establece la necesidad de 3 fallos con esas características para sentar doctrina legal.

1.3. Relación jurídico tributaria

Es el vínculo jurídico obligacional que se entable 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 pagar la pretensión. Estas relaciones se originan en la ley que crea la obligación del cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, hacer o no hacer y de tolerar (de la Garza, 2008).



Toda relación jurídica implica un vínculo existente entre dos o varios sujetos, en donde la facultad de uno para exigir un determinado comportamiento de otro, se encuentra amparada a lo dispuesto en una ley que lo establezca, que prescribe deberes y concede facultades subordinadas a ambos sujetos.

Se puede definir en dos vías, por un lado como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante consistente en la configuración del hecho imponible previsto como hipótesis, y una condición jurídica que consiste en el pago del tributo; por el otro lado, se establece como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquello que la ley designe como sujeto pasivo ante la realización del hecho imponible (Villegas, 2001).

Se establece que la referida relación constituye un vínculo de naturaleza múltiple entre los sujetos dado que existen derechos y obligaciones correlativos, emergentes del ejercicio del poder tributario dado que el sujeto pasivo paga el tributo que le es determinado en base a una ley que grava una actividad realizada por el contribuyente, dando origen a la obligación tributaria que constituye derechos y obligaciones entre los sujetos del derecho tributario.

El contenido de la relación jurídica tributaria lo constituyen las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial. Afirman que tal relación es esencialmente compleja, ya de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos a las personas sujetas a su potestad (Saccone, 2002).

La relación jurídico tributaria no comprende en sí deberes y obligaciones recíprocas, dado que existe la relación sustantiva al verificarse el presupuesto legal establecido en la norma tributaria que establece la forma, modo y tiempo de la obligación tributaria



por lo que asimismo, el contribuyente o responsable no solo tiene la obligación de prestar el tributo, sino que, también le asiste el derecho subjetivo de no ser obligado al pago de la prestación sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto establecido en la ley que lo determina (Jarach, 1982).

Las relaciones tributarias sustantivas tienen el carácter de obligaciones *ex lege* ya que para su surgimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto definido en ley y el hecho fenoménico que encuadra en la ley misma. Las relaciones mencionadas tienen carácter formal, sin embargo, por un lado pueden surgir de lo regulado expresamente en una ley o bien de un acto administrativo concreto.

Por el carácter estrictamente formal del derecho tributario se establece que la relación jurídica tributaria, nace al crearse una ley mediante la cual se origina un tributo y exige como requisito fundamental para su nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación.

El presupuesto de hecho se compone de los siguientes elementos:

- a) Los hechos objetivos, contenidos en la definición legal del presupuesto.
- b) La determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición.
- c) La base de medición, también llamada base imponible, la cual constituye los parámetros que sirven para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación.
- d) Limitación en el espacio y en el tiempo de los hechos.
- e) Cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria (Jarach, 1999).



El presupuesto de hecho de la obligación tributaria ha recibido diferentes denominaciones no solamente por razones del origen sino que también por razones tradiciones o enfoques distintos. En nuestro sistema es conocido como el hecho generador de la obligación tributaria.

Desde el punto de vista jurídico, el objeto de la relación tributaria obligacional es la prestación, es decir el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos cuya pretensión corresponde al sujeto obligado. Desde el punto de vista jurídico consiste en la relación obligacional que nace de la ley, como obligación de pagar el tributo y por parte del acreedor de cobrar el impuesto que nace de la ley.

Los principios de legalidad e igualdad de los sujetos de la relación jurídica tributaria, son los que inspiran las soluciones que surgen entre conflictos o discrepancias que puedan existir entre los sujetos de dicha relación, y la administración pública como tal únicamente tiene facultades reglamentarias para aplicar correctamente la ley, a fin de emitir reglamentos o resoluciones individuales.

La relación jurídico tributaria hace surgir entonces el hecho generador o presupuesto de hecho de la obligación tributaria constituyendo un concepto abstracto contenido en la ley, al cual se denomina hipótesis de incidencia; asimismo, el hecho imponible es considerado un fenómeno fáctico o concreto que se verifica en el mundo real y que se subsume en la norma tributaria, originando así una obligación tributaria (Becker, 1973).

En conclusión, las relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Dentro de la relación jurídica tributaria surgen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución. Por otra parte, las relaciones jurídicas que tienen como contenido deberes de hacer, de no hacer o de tolerar, serán fiscales o tributarias según que estén relacionadas con una

obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria. Como su enlace con las obligaciones sustantivas es de naturaleza teleológica, resultarán fiscales o tributarias según que tutelen obligaciones sustantivas tributarias o fiscales.



Dentro de las relaciones jurídico tributarias existe una clasificación en relación a la naturaleza sustantiva, las que tienen como contenido una obligación de dar o pagar una prestación dineraria y entre estas se puede mencionar el pago de intereses moratorios, multas, el pago del tributo mismo o de otra prestación fiscal indebidamente pagada, el pago de intereses moratorios o el pago de sanciones. Por otro lado, existe la clasificación en virtud de las relaciones formales, las cuales su contenido puede ser hacer o no hacer, en cuanto a las obligaciones impuestas a los contribuyentes o sujetos obligados.

El ordenamiento jurídico vigente es el que orienta y hace surgir las relaciones jurídicas tributarias y ésta no solo establece las conductas que constituyan los actos o hechos de los particulares que generan el tributo en sí mismo, sino que, también establece obligaciones formales con carácter accesorio que hacen que entre el contribuyente o sujeto pasivo y el Estado en su calidad de sujeto activo o acreedor del tributo se cree una relación compleja la cual tiene como finalidad enterar el tributo al fisco (Zavala, 1998).

1.4. Naturaleza de la relación jurídica tributaria

Su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo, el cual lo constituye el Estado u otra entidad a la que la ley le atribuye el derecho creditorio, y del sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias (Jarach, 1999, p. 367).



La relación jurídica en materia tributaria establece un vínculo entre el Estado y los sujetos obligados al pago de tributos la cual no es considerada una relación de derecho, sino una relación de poder dado que se configura entre un ente con poder superior al cual la ley misma le otorga tal calidad ante los sujetos sometidos a ese poder quienes son denominados sujetos pasivos, contribuyentes o responsables.

Esta concepción doctrinaria atiende a la soberanía del Estado, el cual ostenta su poder a través de la creación de las leyes bajo las cuales se les da el carácter de tributo a las obligaciones impuestas a los contribuyentes con el fin de lograr el cumplimiento de los fines del Estado para los cuales son creadas tales obligaciones, con la finalidad del interés público en la recaudación de los tributos.

Ese poder al que se hace alusión es considerado en la supremacía del Estado frente a los individuos y su facultad de imponerse ante estos, en tal sentido existen obligaciones de los particulares hacia el mismo Estado y un claro ejemplo son los impuestos, los cuales sin la aceptación de los contribuyentes, estos están obligados a su cumplimiento; sin embargo tal aceptación es realmente tácita si se va al origen mismo del surgimiento del Estado, toda vez que al organizarse de tal manera, el pueblo le delega al Estado el poder para gobernarlos y en ese sentido surge la soberanía como esa delegación de poder que el pueblo sede al Estado y entonces se puede entender al tributo como una consecuencia.

El Estado ejerce su soberanía al momento de imponer el tributo, estableciendo la obligación al contribuyente a pagar una determinada suma al erario y determina qué personas y en qué casos deben pagar la prestación a título de impuestos, en su calidad de ente administrador (Valdés, 1996).

La doctrina contemporánea sostiene firmemente que la relación tributaria es una relación jurídica y no una relación de poder. El derecho crediticio del Estado y la correlativa obligación del contribuyente tienen como única fuente la norma legal que, dentro del marco constitucional, establece la existencia y cuantía de la prestación.



Ambas partes de esa relación, el sujeto activo por medio del órgano administrativo, determinado expresa o implícitamente, en la norma, y le sujeto pasivo, están sometidos por igual a la ley (Valdés, 1996, p. 222).

Por otro lado, se establece la existencia de una relación sustantiva que nace de la verificación del presupuesto legal preestablecido en las normas que determinan hechos jurídicos a los cuales se les vincula al nacimiento de la relación tributaria de la cual surgen derechos subjetivos de las partes, en donde por un lado está el sujeto que tiene la obligación de pagar la prestación y por el otro lado el destinatario de tal pretensión. Así es como surge la naturaleza de la relación tributaria que establece que es una relación de derecho y no de poder, esto en contraposición a la anteriormente descrita.

Asimismo, se unen varias teorías en cuanto a la naturaleza de la relación jurídico tributaria, asegurando que la misma es una relación compleja, toda vez que por una parte se encuentra al Estado con una serie de pretensiones de las cuales una de las principales es la de obtener el pago de una suma de dinero, consistente en el tributo propiamente. Tal relación constituye derechos y obligaciones de los ciudadanos, tales como la de dar o pagar tributos, intereses o recargos y por el otro lado obligaciones de hacer que consisten en obligaciones relacionadas con la actividad propia de los contribuyentes y su relación con el fisco (Jarach, 1996).

Otra teoría expone que la naturaleza de la relación jurídica es personal toda vez que constituye una obligación y no un derecho. En tal virtud, se distinguen los impuestos reales que son los que prescinden de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta dado que se aplica el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

El impuesto de tipo real es conocido como impuesto inmobiliario, contribución territorial o directa y se aplica por el uso y goce de la propiedad inmueble; asimismo, existen los derechos aduaneros en los cuales el legislador no define en la norma al



sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, ya que únicamente establece la materia imponible.

En conclusión, todos los impuestos tanto reales como personales, desde el punto de vista jurídico, son obligaciones; y por lo tanto, relaciones jurídicas personales en las que por un lado existe una persona que debe pagar el impuesto y por el otro el sujeto activo con la pretensión fiscal.

Asimismo, se establece que la relación es de carácter principal y no accesoria toda vez que su existencia no depende de la existencia de otra u otras obligaciones sustantivas o formales por lo que en cierta forma es una relación central alrededor de la cual sí pueden surgir nuevas obligaciones subordinadas a la relación tributaria que tiene como objeto el pago de la prestación dineraria que constituye el tributo.

Las relaciones de carácter formal a cargo de un determinado sujeto son posibles aun cuando no se llegue a formalizar la relación tributaria sustantiva principal, lo cual demuestra la autonomía de la independencia de ambos tipos de relaciones y su distinción jurídica. Un claro ejemplo de tal situación es el caso de los sujetos exentos al pago de determinado impuesto, sin embargo tal exención no los libera a las demás obligaciones accesorias al pago del impuesto como tal.

1.5. Características de la relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria se caracteriza por lo siguiente:

- a) Es una relación de carácter personal y obligacional, esta se deduce de la estructura de la relación tributaria misma en cuanto a las obligaciones formales que se generan en virtud de una actividad personal que activa la obligación convirtiéndose en sujeto pasivo del tributo a quien se le exige el cumplimiento del mismo.



- b) Comprende obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia los particulares y viceversa, ya que los particulares quienes se constituyen el sujeto pasivo de los impuestos también tienen derechos dentro de la relación tributaria en virtud del hecho generador y sus elementos activados al momento de crearse la obligación. Asimismo, el sujeto activo que lo constituye el Estado o la entidad pública designada para el efecto de la recaudación de los tributos, tiene el derecho de exigir a los particulares el cumplimiento de las leyes tributarias en base a su obligación de cumplirlas respetando los derechos de los obligados.
- c) Es una relación simple no compleja, que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero, en este sentido únicamente se limita la relación tributaria al cobro de los tributos como prestaciones pecuniarias que están dirigidas a dotar al Estado de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.
- d) Es una relación de derecho y no de poder, en este sentido se hace referencia a que la relación tributaria no surge estrictamente del poder tributario que ejerce el Estado hacia los contribuyentes, sino que surge de la actividad de la administración pública la cual determina la necesidad del Estado de obtener recursos públicos.

La relación jurídico-impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso, de tal modo que la relación jurídico-impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del

ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso (Gianni, 1957).



En tal sentido, se denomina obligación tributaria a la relación jurídica que se establece entre el ente público acreedor y el contribuyente deudor de un determinado tributo, se comprende, que esta es solamente una de las diversas clases de relaciones jurídicas, aunque la más importante, reguladas por las normas tributarias, y que, por otra parte, dicha relación obligacional se inserta, a su vez, en una relación jurídica más compleja: la relación jurídica tributaria. Bien entendido que la complejidad de esta última depende del mayor o menor número de obligaciones y derechos accesorios que acompañan a la obligación principal, u obligación tributaria *stricto sensu*, y que dicha complejidad varía según la naturaleza de cada tributo. Puede afirmarse, en consecuencia, que la presencia de una obligación tributaria actual o potencial, es necesaria para que exista una relación jurídica, toda vez que esa obligación constituye el núcleo central de esta relación (Sainz, 1977).

La relación que se establece es una relación de derecho, en la que el Estado y el contribuyente se encuentran básicamente en una posición de igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, ambos sujetos sometidos al ordenamiento jurídico. Algunos autores afirman que es una relación de poder entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder. La doctrina es errónea, no solo por suponer que el Estado indefectiblemente tiene que colocarse en una situación de supremacía respecto a los particulares, sino, fundamentalmente, porque pugna con la estructura del Estado de Derecho que supone que no solo los particulares, sino también el Estado, están sometidos a la Constitución y a las demás leyes.



1.6. Sujetos de la relación jurídica tributaria

Los sujetos del derecho tributario son los protagonistas de la relación jurídica tributaria que nace en virtud del presupuesto establecido en la norma tributaria que trae consigo derechos y obligaciones bajo los límites previstos en la ley.

1.6.1. Sujeto activo

En la obligación tributaria, el sujeto activo lo constituye el ente público acreedor del crédito emergente de aquella, a través del tributo. Dicho sujeto es el facultado para percibir tributos, sin embargo, tal calidad puede ser delegada a otros entes públicos, los cuales en determinados casos serán considerados los acreedores de la prestación dineraria que constituye un impuesto como tal.

El Estado, como ente titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad, sea originaria o derivada, en virtud de la cual puede ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos (Villegas, 2001).

El poder o potestad tributaria se constituye como una manifestación del poder del impero estatal, mediante el cual el Estado tiene el poder de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, exigibles a la población que figura como sujeto pasivo de la relación.

Ese poder fiscal nace la relación jurídica tributaria que involucra la obligación jurídica tributaria (tema discutible acerca de la relación entre una u (y) otra y también en cuanto a la admisibilidad o exclusión de una por otra). Esa relación jurídica es (...) una relación de derecho, de base constitucional, porque es precisamente la Constitución la que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la

materia (...) y fija los límites al ejercicio de ese poder, que configuran las llamadas garantías constitucionales del contribuyente (García, 1996, p. 227).



El Estado en virtud de la potestad tributaria, tiene la facultad de delegar la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo, en este sentido se puede mencionar a las Municipalidades así como organismos paraestatales que tengan funciones económicas y o sociales dirigidas a determinada población o grupo social, para lo cual se requieran recursos públicos para su desarrollo y que por su naturaleza la misma ley les proporcione la facultad para percibir recursos. En este sentido, se establece que la potestad tributaria es de carácter derivado, toda vez que el Estado quien ostenta el poder originario le confiere facultades a otro ente, atendiendo siempre a las limitaciones que la misma ley le impone.

En atención al principio de legalidad que rige en el derecho tributario se puede definir al sujeto activo de la obligación tributaria como el ente que expresamente es designado por la norma legal para percibir determinado tributo.

Para ejercer la facultad de percibir tal prestación existe el poder tributario el cual es indelegable e irrenunciable y el mismo consiste en la posibilidad jurídica del Estado para exigir las contribuciones a las personas que se encuentren bajo su jurisdicción. Tal aspecto es también denominado supremacía tributaria, potestad impositiva, poder fiscal o bien poder tributario la cual atiende a una teoría germánica que tiene su fundamento en la soberanía del Estado como único ente facultado para la creación de los tributos así como la exigencia de su pago a los sujetos obligados.

No pueden confundirse al sujeto que detenta el poder o facultad tributaria con el sujeto que goza de la titularidad del crédito tributario, sin embargo es factible que puedan coincidir ambas titularidades en un mismo ente. Al respecto, es necesario diferenciar que el primer término se refiere a la soberanía y el segundo al marco de la recaudación.



Se caracteriza en la doctrina contemporánea como el órgano estatal titular del crédito con derecho a exigir e ingresar el importe del tributo; tal facultad le es otorgada en virtud de la ley, la cual es creada en base al mandato constitucional delegado exclusivamente en el Poder Legislativo, conocido como Congreso de la República.

El fisco acreedor tiene la facultad de exigir la totalidad de la deuda tributaria al sujeto pasivo o a cualquiera de los sujetos pasivos solidarios, sean estos contribuyentes solidarios, responsables solidarios entre sí o contribuyentes en solidaridad con responsables, pero puede también exigir la deuda a todos los solidarios en forma conjunta.

1.6.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la obligación tributaria puede ser identificado como contribuyente, quien por imperio de la ley es la persona designada por la norma, ya sea tácita o expresamente, para dar cumplimiento a la obligación tributaria a través del pago del tributo. La designación legal puede ser a título propio bajo la denominación de contribuyente o bien de un tercero llamado responsable.

Por consiguiente, el contribuyente es quien está obligado por imperio de la ley para satisfacer el crédito tributario, le sea o no atribuible directamente la producción del hecho imponible creador de la obligación. Por lo tanto, el contribuyente o sujeto pasivo del tributo es la persona a la cual se le atribuye a la producción del hecho imponible y que no es necesariamente quien ingresa el tributo o satisfaga el débito tributario (Zabala, 1998)

Recibe el nombre de contribuyente el destinatario legal del tributo que debe pagarlo al fisco, y al encontrarse dirigido a este el mandato de pago tributario se configura como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal. Se trata de un deudor a título propio con capacidad contributiva la cual consiste en es la aptitud económica de



pago público con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica.

Se configura como contribuyente el sujeto legalmente previsto por el legislador al crear el tributo, al momento de realizar el hecho imponible mediante la cual el legislador destina el peso de la obligación tributaria.

En términos económicos, sujetos pasivos de la imposición son personas que soportan la carga tributaria, esto es, aquellas que real y efectivamente procuran, con cargo a sus patrimonios y a sus rentas, los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos.

En términos jurídicos, en cambio, agrega, sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que se ven constreñidas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación, sin perjuicio de que por ulteriores procesos de la vida económica, ajenos al ordenamiento jurídico, obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas, poniendo estas a cargo de otras personas, que son a su vez, ajenas al *vinculum juris* en que consiste la obligación tributaria (Saccone, 2002).

1.6.3. Responsables

Dentro de la figura del sujeto pasivo surgen los sujetos con responsabilidad sustituta, solidaria y objetiva, quienes tienen la obligación que les atribuye la misma ley para pagar el tributo correspondiente a los sujetos principales, a los que deben cobrar o retener el tributo, lo cual se refiere a la responsabilidad sustituta; o bien pagar el tributo de los sujetos principales que no pagaron, lo que hace referencia a la solidaria y por último el pago relacionado con la responsabilidad objetiva concerniente a un anterior propietario o poseedor de un bien o derecho adquirido.



Existen diversas corrientes doctrinarias que discuten la figura del sujeto pasivo y al respecto una de tales posturas divide esa figura en dos grandes categorías: contribuyentes, que son sujetos pasivos por deuda propia y responsables, como sujetos pasivos por deuda ajena, asimismo existe una segunda vertiente doctrinal que no acepta el carácter de un sujeto pasivo distinto al contribuyente o deudor principal; otra postura establece que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto, excluyendo la figura del responsable como sujeto pasivo.

El autor Berliri, Cléber Giardino afirma que sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él (Villegas, 2001).

El Código Tributario establece, en su sección tercera, lo relativo a los responsables y lo define como la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones del principal; es decir, es toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte el pago de tributos propiamente.

1.6.3.1. Responsable sustituto

Es a quien se le impone la obligación de retención o de recaudar determinado impuesto, lo que a su vez le confiere la obligación de enterar dichos tributos a la administración tributaria, siendo este como un intermediario; sin embargo, si se abstiene de realizar la retención del tributo, deja de cumplir una obligación tributaria sustantiva que la ley directamente le atribuye y comete un ilícito convencional; ahora bien, si lo deja de entregar habiendo retenido o recaudado el tributo, entonces la infracción es más grave y se convierte en un delito.

Este término no deja fuera a los sujetos que constituyen personas jurídicas, las cuales actúan a través de sus órganos representativos en las sociedades mercantiles,



sin embargo tal persona moral también es sujeta de derechos y obligaciones y por lo tanto también esta afecta a cometer infracciones o ilícitos de los cuales será responsable. Sin embargo en cuanto al tema penal, la ley misma establece que son sus representantes legales los responsables de tales acciones, no obstante en cuanto al tema patrimonial se responde con los bienes de la entidad por ser la infractora o responsable.

En cuanto a este sujeto de la relación jurídica tributaria, se distinguen los contribuyentes, como destinatarios legales tributarios a quien por ley le corresponde el pago de los tributos generados por este mismo a título personal, asimismo, se distingue la figura del sustituto el cual consiste en el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que por disposición legal ocupa el lugar de destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria, y consiste en ser el sustituto porque paga en lugar de otra persona obligada.

1.6.3.2. Responsable por representación

Existe la figura del responsable por representación, para el cumplimiento de obligaciones tributarias sin afectar el patrimonio propio dentro de los cuales figuran los padres, quienes ejercen la patria potestad de los hijos menores de edad correspondiendo a ambos la representación legal; asimismo, cuando el menor no esté bajo la patria potestad de alguno de sus padres, la representación le corresponde a un tutor debidamente nombrado o administradores de bienes de menores de edad o incapaces; asimismo les corresponde a los representantes legales de personas jurídicas; mandatarios, síndicos de quiebras y depositarios de concursos de acreedores.



1.6.3.3. Responsable solidario

El responsable solidario, es ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero la ley le ordena el pago del tributo derivado de tal acaecimiento y a diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de contribuyente. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno, que está al lado de (Villegas, 2001, p. 256).

Son responsables solidarios con el contribuyente los donatarios y legatarios, adquirentes de bienes, derechos o patrimonios; personas individuales o jurídicas que adquieren empresas por fusión o absorción respecto de los tributos que adeuden al momento de la fusión, así como los representantes de sociedades o empresas en liquidación o quiebra, de conformidad con lo establecido en el artículo 27 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

La ley tributaria prevé la responsabilidad solidaria, a efecto de estructurar de la manera más adecuada los fines propios del derecho tributario, teniendo en cuenta los elementos subjetivos que puedan surgir al momento de darse el hecho generador y que tiene el efecto de permitir una tributación autónoma y separada (Valdez, 1996).

El cumplimiento de las obligaciones materiales y de los deberes formales, así como la responsabilidad por los ilícitos que eventualmente se cometieren, por parte del responsable por cuenta propia como lo es el contribuyente per se, pertenecen al sujeto pasivo, siendo aplicables a este último aspecto, los principios generales de responsabilidad establecidos por el derecho común.

La responsabilidad solidaria en materia tributaria se encuentra regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, que en su artículo 20 define a los obligados solidariamente, aplicando las normas del derecho común que establecen la solidaridad, así como las que el mismo cuerpo legal describe, siendo



estos los siguientes casos:

1. El cumplimiento de la obligación puede ser exigible total o parcialmente, a cualquiera de los obligados, a elección del sujeto activo, salvo lo dispuesto para los obligados por deuda ajena en el artículo 25 de este Código.
2. El cumplimiento total de la obligación por uno de los obligados, libera a los demás.
3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados, no libera a los demás, cuando por disposición legal específica se exija que los otros obligados lo cumplan.
4. La exención o remisión de la obligación, libera a todos los deudores, salvo que el beneficio total o parcial haya sido concedido a uno de ellos; en este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás, con deducción de la parte proporcional eximida o remitida-
5. Cualquier interrupción de la prescripción, en favor o en contra de uno de los obligados, favorece o perjudica a los demás.

Dada la importancia del Derecho Tributario, el mismo artículo dispone que para que pueda considerarse la responsabilidad solidaria en cada caso, esta debe estar establecida expresamente en una ley, puesto que de lo contrario sería imposible exigirle a una persona distinta a la obligada al pago de la prestación que constituye el tributo particular.

Si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable; solidario) son autónomos,

pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido de que el fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido de que, extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro) (Villegas, 2001, p.259).





CAPÍTULO II

Principios tributarios

2.1. Consideraciones generales

Previo a definir los principios tributarios, se considera importante hacer referencia a los principios generales del derecho, toda vez que estos constituyen los postulados que informan en términos generales todo ordenamiento y son los pilares fundamentales sobre los que se rige la legislación positiva, dado que son los elementos que inspiran las normas y son los que han servido para organizar política, económica y socialmente a un Estado.

Los principios generales del derecho son considerados como las ideas fundamentales e informadoras de la organización jurídica de la nación, emanadas de la conciencia social que cumplen funciones fundamentadora, interpretativa y supletoria respecto de su total ordenamiento jurídico, por lo que establecen la base del ordenamiento jurídico sobre la cual se organiza jurídicamente a un Estado (Arce y Flores, 1987).

Además, son los postulados que coadyuvan a otorgar a las sociedades determinada valoración de justicia, sobre la que se fundamentan las instituciones de derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado.

Según las distintas teorías doctrinarias, los principios jurídicos son considerados como pensamientos directores de las regulaciones jurídicas existentes o posibles las cuales orientan la formación jurídica que, en virtud de su propia fuerza de convicción logran justificar las decisiones jurídicas. Por lo tanto, ante el origen de los principios generales del derecho, se formaron dos posturas contrarias, por un lado la historicista o positivista y por el otro lado, la filosófica o iusnaturalista. Se hace referencia a la



dualidad doctrinal que escinde a los científicos del derecho en dos campos, en relación con esta materia, el de los que consideran que los principios generales del derecho son aquellos que informan un ordenamiento jurídico dado y el de los que, por el otro lado consideran que se trata de principios filosóficos de una normatividad iusnaturalista.

De acuerdo a la concepción historicista, se afirma que los principios generales del derecho podrían ser considerados como principios de derecho natural, la vaguedad de estos propiciaría el arbitrio judicial y por lo tanto, se produciría una falta de seguridad y certeza jurídicas, es por ello que para los positivistas los principios generales del derecho son principios deducidos del ordenamiento jurídico por analogía. Por el otro lado, la concepción iusnaturalista remarca la insuficiencia del ordenamiento jurídico positivo y la necesidad de acudir a los principios del derecho natural, pero para reducir la arbitrariedad judicial al mínimo, en tal virtud los principios generales del derecho sólo deben de ser aplicados en defecto de la ley y con respeto a los expresados en el ordenamiento jurídico tal como lo establece la Ley del Organismo Judicial.

En cuanto a los principios tributarios, se establece que desde la Revolución Francesa surgen al reparar en la injusticia de ciertos tributos y en aspectos tales como la capacidad económica de los contribuyentes, toda vez que la carga contributiva recaía con mayor intensidad en las clases económicamente más débiles y se otorgaban privilegios o exenciones a ciertas clases sociales que detentaban la riqueza.

Por lo que, los principios tributarios entonces son considerados como los postulados que han inspirado al derecho tributario y sobre los cuales se basan las normas que rigen esta materia y nacen con el objeto de regular la relación jurídico tributaria y su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo para que dar certeza sobre el alcance de la potestad tributaria a través del establecimiento de derechos y obligaciones que surgen en la

referida relación jurídica tributaria, por lo que se establece que el principal papel de los principios tributarios es el de establecer límites al poder tributario del Estado.



Los principios tributarios se pueden definir como los elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias y constituyen la guía para alcanzar niveles organizacionales óptimos en materia impositiva, y son los postulados que asumen como limitadores y orientadores de decisiones estatales en cuanto a la adopción de los impuestos y su configuración.

Pueden ser considerados como reglas empíricas formuladas por la doctrina los cuales son recogidos por la máxima legislación en un país, a efecto de adquirir un carácter jurídico superior que da lugar a pronunciamientos jurisprudenciales.

En el caso de Guatemala, la Constitución Política de la República es el ordenamiento jurídico que contempla la regulación de los principios fundamentales del derecho tributario, ya que los mismos constituyen la base sobre la cual se rige la referida materia y determina pautas y límites al poder tributario, así como garantías de observancia obligatoria. Constituyen fuente del derecho tributario, dado que el principio más importante en esta materia consiste en el principio de legalidad, que tiene su esencia en la primacía de ley, ya que para la creación de los tributos que rigen en Guatemala, así como su aplicación y procedimientos es necesaria la creación de una ley, siendo esta una atribución propia del Congreso de la República, dada la naturaleza de los tributos, por lo que para que su cumplimiento sea obligatorio, los mismos deben establecerse en forma de ley como requisito *sine qua non*.

Para asegurar la efectividad de dichos principios estos deben estar establecidos en un régimen jurídico específico, tal como lo es la Constitución, por ser considerada la ley de más alto rango según la jerarquía de leyes, dado que para cumplir su finalidad deben convertirse en derecho positivo constitucional, dado que solo de esa manera se logra evitar que el Estado cometa abusos, arbitrariedades o discriminaciones en perjuicio del contribuyente (Sánchez, 1999).



Es importante hacer referencia al aforismo latino *nullum tributum sine lege*, el cual establece que la única fuente del derecho tributario es la ley de acuerdo a su naturaleza jurídica, los cuales constituyen limitaciones a la potestad tributaria la cual no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho.

Tal como se expuso anteriormente, se puede establecer el concepto de los principios fundamentales del derecho tributario como los límites que tiene el Estado para crear los tributos dirigidos a una sociedad en determinado momento histórico y basados en la realidad nación a la cual van a regir.

La Constitución Política de la República de Guatemala contiene el fundamento de las normas financieras y tributarias toda vez que contiene regulados los principios generales y unitarios del derecho tributario, tales como el de legalidad, capacidad de pago, de no confiscación y el de retroactividad, los cuales serán desarrollados dentro del presente trabajo de investigación.

Se concluye entonces que, los principios de la tributación cumplen diversas funciones, al ser considerados como reglas, pautas o guías de la acción fiscal, asimismo otros se constituyen en la referencia o modelo obligado y otros actúan como patrón de control de razonabilidad, utilidad, objetivos políticos inspirados en la ideología dominante dirigidos a evitar la violación del derecho de propiedad de los contribuyentes. Los principios fundamentales de la tributación son derivados del planteamiento de los fines del Estado y de los medios para alcanzarlos.

2.2. Naturaleza de los principios tributarios

Los principios del derecho son una fuente supletoria del derecho positivo, dado que surgieron con la problemática de la insuficiencia de la ley misma y de la necesidad de proporcionarle a los juzgadores la herramienta a la cual recurrir para suplir las deficiencias de la ley, para darle solución a aquellos casos no previstos expresamente



por la ley.

Asimismo, son considerados como garantías individuales del sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria y social, toda vez que los principios constitucionales representan garantías individuales que garantizan la seguridad jurídica de los gobernados (Reyes, 1982).

Son el límite del Poder Tributario del Estado a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisiones con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir.

Los principios de la imposición tal como son denominados en la doctrina, no constituyen solamente el producto de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr la justicia de los impuestos, sino también, el resultado de tales esfuerzos sobre la proclamación de los supremos principios constitucionales en materia impositiva (Jarach, 1996).

Se puede establecer que la naturaleza de los principios tributarios es de ser vinculantes toda vez que constituyen fuente de la referida materia jurídica la cual le da los límites al Estado para la creación de las normas que constituyen el ordenamiento jurídico tributario y su violación implica invalidez del impuesto.

En conclusión, los principios constitucionales son normas positivas cuyo destinatario es el propio Estado al cual le establecen límites al ejercicio del poder fiscal, y por su naturaleza se clasifican en perceptivos y programáticos. Los perceptivos son también denominados vinculantes y constituyen los principios de contenido concreto y limitan derechos y potestades; por otro, lado los programáticos constituyen las directrices de carácter general que fungen como orientadores para el legislador futuro. En Guatemala es claro que la característica de los principios tributarios es de ser perceptivos o vinculantes, toda vez que se deben observar obligatoriamente para la creación de cualquier norma jurídica de índole tributaria.



2.3. Características de los principios tributarios

Los principios tributarios son los elementos mínimos con los que deben de cumplir los tributos y son indispensables en todo estado de derecho, toda vez que los mismos rigen el marco sobre el cual se estructura un sistema tributario determinado.

Son también llamados principios de la imposición, y surgen de los presupuestos políticos y económicos a los que la imposición debe servir para luego lograr la realización de los principios a través de la estructuración misma de un sistema tributario.

Los principios tributarios constituyen fuerza, explican, dan cuenta o delimitan un determinado saber o conocimiento y con esto crean límites a la potestad tributaria que tiene el Estado para crear, modificar o extinguir tributos. Mediante estos, se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la misma de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.

2.4. Principios doctrinarios del derecho tributario

Según la doctrina existen principios tributarios que informan e inspiran al derecho tributario en virtud de su contenido los cuales consisten en la justicia, generalidad, uniformidad, certidumbre, suficiencia de la imposición, elasticidad de la imposición, publicidad, obligatoriedad, economía en la recaudación, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, redistribución o proporcionalidad, estabilidad económica, eficacia en la asignación de recursos, entre otros.

Dentro de los principios tributarios teóricos o doctrinarios, fueron formulados por el economista Adam Smith, en base a una investigación realizada en el siglo XVIII, de economía política la cual se tituló *Investigación de la Naturaleza y Causas de la*



Riqueza de las Naciones, el cual se conoce actualmente como *Riqueza de las Naciones* y el mérito de la referida obra consiste en el desarrollo de los principios fundamentales a que se debe adherir toda norma jurídico tributaria que constituya parte de un ordenamiento jurídico justo.

Dichos principios teóricos se reflejan en la mayoría de las constituciones de los Estados, constituyendo con ello el derecho positivo constitucional el cual se configura como el fundamento de todo orden normativo tributario.

Asimismo, otros especialistas enfocaron su estudio y análisis en los principios en mención, debido a la importancia que tienen al ser los lineamientos rectores del derecho fiscal los cuales complementan el estudio realizado por el economista A. Smith quien realizó la clasificación de los principios doctrinarios tributarios de la siguiente manera:

2.4.1. Principio de justicia o proporcionalidad

Este principio señala que aquellas personas que se encuentran bajo la soberanía de todo Estado, deben contribuir al sostenimiento del mismo en atención a sus capacidades, es decir, en proporción a sus ingresos; es de aquí que surge el principio de equidad, por lo que se establece que los impuestos deben ser justos y equitativos (De la Garza, 2008).

Sin embargo, el término de justicia ha variado de acuerdo al momento histórico dado que la misma atiende a un pensamiento filosófico-jurídico. Este principio se desarrolla a través del principio de generalidad en la imposición que consiste en la obligación de toda persona que goza de rentas bajo la protección del Estado, de contribuir al financiamiento de los gastos públicos y nace como reacción a la existencia de privilegios y exclusiones tributarias a favor de determinadas clases económicas y sociales que ostentaban las riquezas; por lo que surge este principio que indica que

todos deben pagar impuestos al Estado, y dicha obligación es limitada conforme a la capacidad del contribuyente.



Asimismo, surge el principio de la uniformidad en la imposición, que constituye otra regla derivada el principio de justicia o equidad tributaria y lo que busca es una desgravación impositiva de las clases económicamente débiles. Lo que busca dicha uniformidad es un concepto de igualdad, sin embargo, en términos tributarios se establece que todos deben soportar las cargas tributarias según el valor de su propiedad.

El referido principio es concebido como el principio de la imposición la cual debe atender a que las cargas fiscales deben establecerse tal como ya se indicó anteriormente, de acuerdo al índice de pago personal e individual, en base a los índices básicos consistentes en la renta y patrimonio, así como los denominados complementarios que constituyen la capacidad presunta, proveniente de las rentas por ventas, sucesiones, movimientos de riquezas entre otros que son circunstanciales (Neumark, 1994).

Se establece que para que un tributo tenga la característica de proporcionalidad, este debe afectar los patrimonios de los sujetos pasivos en virtud de la capacidad económica de cada individuo. Y en todo caso el impacto para la economía de un contribuyente con menos recursos de ser cualitativamente menor en comparación con otro que tenga mayores recursos económicos. En ese sentido, es factible asegurar que el principio de proporcionalidad atiende a los porcentajes exigidos en base a las ganancias, por lo que se establece que las contribuciones de tasas o porcentajes fijos son considerados contrarios al referido principio (Arrijoja, 2000).

Existe un subprincipio de uniformidad que consiste en la igualdad de todos los contribuyentes ante el impuesto, en el entendido que debe ser siempre en atención a su capacidad contributiva y de allí surge la teoría del sacrificio expuesta por John Stuart Mill, que establece que:



Si el pago del impuesto es un sacrificio que se impone al particular dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta (Margain, 2003, p.25).

Un ejemplo propicio para el presente principio es el impuesto sobre la renta, toda vez que este se clasifica en base a la fuente de la que proviene la renta, tales como el capital, el trabajo y las rentas mixtas.

Además, se establece que para que un sistema tributario sea justo debe observar los siguientes postulados:

- a) Gravar de forma cualitativa y no cuantitativa, lo cual se alcanza estableciendo tasas porcentuales de tipo diferencial a aquellos que gocen de una mayor capacidad económica, para que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los contribuyentes con menor capacidad económica.
- b) Lograr una distribución igualitaria de las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza, lo cual tiene como finalidad evitar que la carga contributiva recaiga en una sola fuente.
- c) El establecimiento de tasas que incidan sobre una proporción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento de los contribuyentes, sin constituirse en confiscatorias (Arrijoja, 2000).



2.4.2. Principio de certidumbre o certeza

Consiste en que el impuesto que cada contribuyente está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. Esto en cuanto a aspectos como modo, tiempo y forma los cuales deben ser claros para los sujetos pasivos del impuesto.

En atención a esto es importante que las leyes tributarias sean claras y determinen con precisión las bases de recaudación y aspectos tales como el sujeto obligado, el objeto del impuesto, la cuota, la forma de valuación de base o base de recaudación, forma y fecha de pago, sujeto obligado, a quien se dirige el pago así como las consecuencias del incumplimiento del pago.

Todos estos aspectos deben encontrarse regulados en la ley, toda vez que es el legislador el encargado de impedir que a través de la facultad reglamentaria se alteren los elementos antes mencionados.

Este principio constituye para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, una garantía que el cobro del impuesto al cual esta afecto no será sorpresivo ni circunstancial, toda vez que tal como se expuso:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de



un grado pequeñísimo de incertidumbre (De la Garza, 2008, p.405).

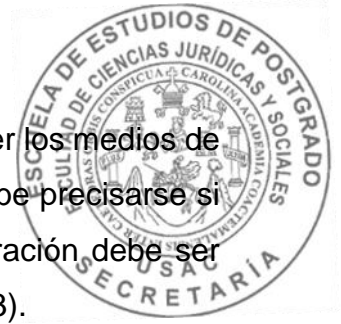
Este principio es de gran importancia toda vez que permite señalar los elementos del impuesto, los cuales son el sujeto, el objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, el momento de causación, la época de pago, las obligaciones y las sanciones las cuales deben estar determinadas con claridad en la ley, por lo que en principio son los legisladores los responsables de aplicar el referido principio, ya que es su labor evitar que a través de la facultad reglamentaria se alteren los elementos ya relacionados.

En ese sentido se establece que cuando una ley fiscal cuenta con normas precisas y ciertas, reduce considerablemente la posibilidad que los órganos recaudadores abucen arbitrariamente del sujeto pasivo, cobrando tributos confiscatorios (Arrijoa, 2000, p.218).

Además, este principio tiene la finalidad de permitir que cualquier persona sea capaz de comprender su contenido, toda vez que el derecho fiscal es dirigido a la mayoría de la población, sin distinguir grado de escolaridad, dado que el hecho que una legislación tributaria contenga términos complejos o muy técnicos, tiene como consecuencia la evasión fiscal dado que el hecho de no precisar los alcances de la norma o no ser comprensibles, esta práctica se puede generar inclusive sin tener mala fe.

En conclusión, el principio de certidumbre o certeza constituye que los elementos de la contribución deben estar claramente establecidos en ley, la cual debe utilizar un lenguaje claro de manera que cualquier persona lo pueda comprender y el hecho que no se cumpla con atender al referido principio, puede generar corrupción y evasión fiscal. Asimismo, por su contenido es concebido como el principio constitucional de legalidad tributaria.

En síntesis, se establece que este principio debe ser desarrollado en la siguiente forma: 1. Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera



que sean comprensibles para todos; 2. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etcétera; 3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, estatal o municipal; 4. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto (Flores, 1993, p. 142-143).

2.4.3. Principio de comodidad

Este principio consiste en un aspecto meramente funcional para el contribuyente, dado que establece que todo impuesto debe ser recaudado en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente, cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo.

Por lo tanto, es tarea del legislador el establecer la forma del entero del impuesto a las arcas del Estado, aligerando de esa manera el sacrificio que significa el pago de un impuesto, por lo que se establecen periodos y fechas de pago de conformidad con la naturaleza de cada impuesto.

El referido principio supone la elección de los períodos de pago para cada impuesto en particular, que permita a los contribuyentes tener la disponibilidad para realizar el pago de los tributos; asimismo, la designación de los lugares adecuados para el pago de los impuestos que permitan facilidad al contribuyente para efectuarlo y por ultimo consiste en la documentación requerida a los contribuyentes para hacer las respectivas declaraciones, la cual debe estar al alcance del sujeto pasivo y su redacción debe estar clara y sencilla para su cumplimiento estricto.

2.4.4. Principio de la economía

La fórmula para dar estricto cumplimiento a este principio consiste en que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea



lo más pequeña posible, evitando la transferencia de recursos del contribuyente al tesoro público en medidas que provoquen empobrecimiento en los contribuyentes, por lo que este principio es considerado contrapuesto con el de igualdad dado que el Estado debe adoptar uno y otro en el sentido de decidir si impone impuestos con cargas excedentes y preservar íntegramente la equidad del impuesto aunque se sacrifique la eficiencia de la actividad financiera de producción de servicios o bienes prestados por el ingreso percibido a través de los impuestos.

El incumplimiento al presente principio redundaría en la violación a los motivos que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria toda vez que la misma surge en virtud de la necesidad del Estado de percibir recursos dirigidos al cumplimiento de sus fines, otorgando a la población la prestación de servicios públicos.

2.4.5. Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago consiste en:

De acuerdo con este principio, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas progresivas es un ejemplo (...) un corolario del principio de capacidad de pago es el de gravar con objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza (Arrijoa, 2000, p. 235).

Este principio se encuentra intrínsecamente vinculado con el de proporcionalidad o justicia que fue expuesto con antelación y se hace alusión a las tasas progresivas, que consisten en que el que más recursos tenga es quien debe aportar mayor porcentaje al erario de un Estado.



El principio de capacidad de pago se constituye como un límite al principio de generalidad que establece que como regla general todos los gobernados deben cumplir con la obligación de pagar impuestos, sin embargo, esa medida está limitada a la capacidad contributiva.

Se considera que el principio de generalidad de la imposición exige que todas las personas físicas o jurídicas que se sometan al gravamen en fiscal en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria; sin poderse excluir ninguna de la obligación tributaria objetiva y subjetiva sino por motivos basados en los fines del Estado (Neumark, 1994).

2.4.6. Principio de uniformidad

Este principio consiste en que todos deben ser iguales ante el impuesto; se considera esta máxima dentro del principio de igualdad de la imposición, y significa que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en igualdad de condiciones fiscales deben recibir el mismo trato impositivo en relación al impuesto en específico al cual están afectas. En ese sentido, es necesario hacer alusión a la igualdad de sacrificio, que constituye un elemento subjetivo que sirve para lograr una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas de los gravámenes en base al sacrificio que represente para cada uno de los sujetos.

Asimismo, este principio debe complementarse con el principio del mínimo sacrificio, que significa que cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos pero la misma debe representar el menor sacrificio posible y se refiere a que los impuestos no deben pasar fuerte e inmediatamente sobre las clases, es decir que con este principio lo que se pretendía era la existencia de un mínimo no imposible, que permitiera a los contribuyentes el goce de una cantidad determinada de ingreso para su existencia el cual se identifica como el principio del mínimo sacrificio. Y por



otro lado, se establece que el tributo no debe seguir inmediatamente al incremento de la riqueza, a fin de evitar que el tributo no recaiga en periodos aislados de ejercicios, sino que la carga del impuesto recaiga sobre la verdadera capacidad de contribuir de los sujetos pasivos (García, 1982).

2.4.7. Principio del beneficio

La base para los impuestos es este principio, toda vez que los individuos aportan en función de los beneficios que reciben a través de los servicios públicos que el Estado está constitucionalmente obligado a proveer. Según este principio aquellos que resulten más beneficiados con el gasto público deberán ser los que mayor contribución aporten al fisco, sin embargo en estos casos resulta un tanto complicado toda vez que la población que más hace uso de los referidos servicios públicos, son los que tienen menor capacidad de pago y por lo tanto su aporte es menor.

Todo tributo debe estar justificado bajo las necesidades del Estado del cumplimiento de sus fines en virtud de las necesidades básicas de la población, lo cual hace la creación de los tributos.

2.4.8. Principio de neutralidad

El principio de neutralidad se refiere a que no se deben alterar las condiciones de mercado al ser determinados, por lo que, no debe provocar distorsiones a la oferta y demanda de los precios tanto de transacciones gravadas así como de bienes y servicios.

Este principio fue considerado históricamente como la bandera de las finanzas liberales, toda vez que lo contraria los impuestos que producen efectos en la economía del mercado, ya que los mismos no son dirigidos únicamente para cubrir gastos



públicos sino que también para el logro de propósitos tales como la redistribución de ingresos, la estabilidad o bien incluso para desarrollo, y se establece con este principio que el impuesto no debe provocar en el mercado otras modificaciones que las intencionales en relación con los fines de la política fiscal para los cuales ha sido creado (Jarach, 1996).

2.4.9. Principio del crédito por ingreso ganado

El principio del crédito por ingreso ganado surge como una idea de un incentivo a quienes obtuvieran sus ingresos como resultado de un trabajo de cualquier índole, dado que podrían optar a un trato favorable y los que obtuvieran ingresos provenientes de rentas, dividendos o intereses, debían ser castigados. En este concepto se concentra el impuesto sobre herencia dado que el heredero no gana el dinero que recibe, por lo tanto debe ser gravado con tasas altas, esto en virtud de que los contribuyentes cuya riqueza proviene de su trabajo requieren de un esfuerzo personal, físico y mental a diferencia de los inversionistas que únicamente se aprovechan de del trabajo de otros, por lo que las cuotas para estos últimos deben ser superiores.

2.4.10. Principio de la ocupación plena

Se establece que los impuestos pueden estar formulados con el fin de incentivar la producción sin tomar en cuenta la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtienen los ingresos, sin embargo lo que se busca exponer con el referido principio es la necesidad de garantizar o propiciar la estabilidad ocupacional. Este principio constituye un principio de política impositiva con el propósito de generar fuentes de empleo y promover la estabilidad en los niveles ocupacionales con el fin que se mantenga una renta constante y estable a través de los impuestos que gravan los ingresos.



2.4.11. Principio de la convivencia

Consiste en establecer impuestos ocultos que son incorporados a los precios de las cosas, evitando con esto que al sujeto pasivo del mismo no le afecte al momento de su pago. Este principio se complementa con el de economía el cual ya fue expuesto anteriormente y permite que exista cordialidad en el sujeto pasivo del impuesto al momento de satisfacerlo.

2.4.12. Principios de política financiera

Estos principios consisten, en primer lugar, en la suficiencia de la imposición que implica que todo tributo debe establecerse en atención a dos aspectos necesariamente, por un lado a las necesidades de la población y por el otro la cobertura del gasto público. En segundo lugar, por el de elasticidad de la imposición el cual consiste en que las circunstancias económicas especiales de cada Estado son determinantes para establecer las tasas, tarifas y cuotas, para cumplir con la finalidad de obtener los recursos que requiere el Estado en determinada época.

2.4.13. Principios de economía pública

Los principios de economía pública consisten en la influencia de las circunstancias económicas, políticas y sociales reales de una sociedad, en base a las cuales el Estado debe elegir sobre qué fuentes gravará a efecto de afianzarse de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

En este sentido, se sostiene la idea que lo más factible es el establecimiento de impuestos tanto directos como indirectos, con la finalidad de poder acceder a un sistema tributario de mayor justicia en el cual las cargas tributarias sean impuestas a los responsables del pago de los tributos sin afectar su estabilidad económica y

tomando en cuenta los aspectos políticos y sociales de la época histórica en la cual son creados.



2.4.14. Principios de administración fiscal o de lógica en materia de imposición

Dentro de estos principios figura la fijeza de la imposición que consiste en que los encargados de determinar los impuestos cuenten con preparación tanto profesional como moral, con el fin de ofrecer sistemas tributarios simplificados y establecer con precisión los elementos del impuesto, estableciendo leyes claras y sencillas para la comprensión del contribuyente.

Además, estos principios teóricos se complementan entre ellos, toda vez que esta clasificación señala la comodidad de la imposición en cuanto a los procedimientos preestablecidos para el cumplimiento y pago del tributo, evitando con ello que los contribuyentes se vean influidos con aspectos externos que les impida u orille a su incumplimiento y elusión.

Asimismo, idealmente los gastos de la recaudación deben ser reducidos a efecto de evitar con ello que gran parte del recaudo sea dirigido a dicha actividad, lo cual desvirtúa la finalidad de la necesidad de obtener los recursos públicos que idealmente deben estar dirigidos a contar con los medios para proveer los servicios públicos.

Los principios teóricos constituyen enunciados que sobre las cuales se desarrollan los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, que tienen como fin predeterminado la estructuración de un ordenamiento jurídico determinado con base en estos principios con el fin de regir un sistema tributario justo y eficiente que permita la imposición de tributos de manera progresiva pero con el efecto o fin específico para cada uno, en función del cumplimiento de los fines del Estado a través de servicios públicos.



2.5. Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios constitucionales en la materia del derecho tributario surgen en la Edad Media, en la cual regía el gobierno de la monarquía lo cual denotaba una marcada división entre la clase noble y los súbditos o plebeyos, siendo estos últimos los que compensaban, con el pago de tributos desmedidos lo cual empobrecía de manera significativa más a los que menos tenían y beneficiaba a los ricos. Esto generaba un ambiente de injusticia que imperaba en aquella época lo cual dio pie a revoluciones sociales tales como la conocida históricamente como la revolución francesa de 1789, a partir de la cual se empiezan a mencionar los derechos fundamentales del hombre los cuales se encuentran desarrollados en documentos tales como la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, mediante el cual se establecen límites al poder con la finalidad de evitar abusos por parte de los gobernantes.

Las transformaciones en las ideas políticas dieron acceso al constitucionalismo y ahí nacen las constituciones como la norma fundamental de un sistema jurídico nacional, determinado a establecer las bases de organización de los Estados que rigen, así como las garantías mínimas a los gobernados a efecto de propiciar una sociedad justa y digna (De la Garza, 1997).

Las Constituciones surgen entonces como documentos que contienen los principios e instituciones que rigen en un país, sobre los cuales se organiza a todo un Estado. Las mismas contienen ideologías distintas, sin embargo, todas deberían converger en la dualidad de objetivos consistentes en: la formulación de principios para delimitar poderes y la creación de instituciones que garanticen su correcta aplicación para salvaguardar los derechos fundamentales del hombre.

Se establece que los principios contenidos en una Constitución, son las directrices, que tendrán que seguir para la creación de las normas que se emanen con posterioridad, toda vez que son catalogados como norma suprema.



El principal postulado de los principios constitucionales tributarios consiste en la justicia tributaria la cual consiste en garantizar una recaudación racional y equitativa y para ello son indispensables los principios que delimitan al poder tributario que ostenta el Estado. Sin embargo, para que su cumplimiento sea óptimo deben tener la fuerza suficiente por lo que deben formar parte de la ley suprema, a efecto de garantizar que los tributos atiendan a los principios jurídicos tributarios constitucionales.

Los principios constitucionales tributarios desempeñan un papel principal para la conformación del derecho tributario, toda vez que estos constituyen los límites al legislador, para la creación e imposición de tributos, los cuales debe respetar toda vez que los mismos son vinculantes al estar contenidos expresamente en la Constitución.

La razón de ser de los principios constitucionales se encuentra en sucesos históricos, dado que se dieron especiales circunstancias que tuvieron lugar para dar origen al nacimiento de los mismos.

En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran inmersos los principios formales del derecho tributario, tales como el de legalidad en sus varios aspectos y dimensiones, tal como la reserva de ley, preferencia de ley, justicia y equidad tributaria así como principios rectores en que se apoyan los de capacidad de pago, prohibición de doble o múltiple tributación y no confiscación.

El principal postulado constitucional relacionado con el derecho tributario lo constituye el principio de legalidad, el cual será desarrollado detalladamente a continuación.

2.5.1. Principio de legalidad y reserva de ley

El principio de legalidad constituye el principal postulado en materia tributaria, toda vez que atiende al aforismo *nullum tributum sine lege*, que establece que no existe

tributo sin ley; lo cual tiende a consagrar la primacía del poder legislativo para imponer tributo.



Asimismo, existe otro inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, el cual dispone *no taxation without representation*, el cual afirma la razón política de la ley como expresión de la voluntad general. El principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de esos principios, dado que el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general.

El principio de legalidad comprende en su virtualidad los siguientes corolarios:

- a) Es el Congreso Nacional el titular del Poder Fiscal en la esfera de la creación de impuestos o de las exenciones. Ello excluye la legalidad del impuesto creado por un gobierno de facto. Sin embargo, la legalidad debe ceder frente a la necesidad del Estado de obtener recursos tributarios aun cuando no tenga un gobierno legítimo.
- b) El principio de legalidad implica la necesidad que el Congreso establezca en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial.
- c) Otra derivación del principio de legalidad es la inconstitucionalidad de la retroactividad del impuesto y de las exenciones. Se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en el ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego.
- d) Otro corolario del principio de legalidad se refiere a la interpretación de las normas materiales. Se dijo que, siendo el derecho tributario materia de ley y no de equidad sus normas deben ser interpretadas literalmente, condenando la



interpretación analógica, negando la existencia de lagunas en el derecho tributario material; lo cual significa que la existencia de otros hechos similares no gravados especialmente no puede dar lugar a análogas obligaciones impositivas, porque no puede presumir que de haber previsto la ley estos casos similares los hubiera sometido a idéntico impuesto.

- e) El principio de legalidad implica la obligación para el legislador de no reconocer o conceder a la administración o a la justicia facultades discrecionales en materia de impuesto. Toda violación de este precepto es considerada inconstitucional.
- f) Las obligaciones impositivas nacidas por ley no pueden ser derogadas por acuerdo de partes, tanto entre el fisco y el contribuyente, como entre particulares, uno de los cuales se haga cargo del impuesto del otro. Este principio significa que frente al fisco no son válidos los acuerdos entre particulares, sin perjuicio de su validez entre éstos (Jarach, 1996).

Para el otorgamiento de incentivos tributarios se debe dejar a salvo el principio de legalidad, lo que se refiere a que los mismos solo pueden ser creados por el legislador y únicamente en casos excepcionales que la Constitución lo permita pueden ser establecidos por el Poder Administrador, debiendo en ese caso estar establecidos los límites estrictos en la ley misma para su otorgamiento, sin conceder competencias discrecionales; asimismo, otra recomendación giró en torno a que los incentivos tributarios deben aplicarse con carácter temporal, estableciendo los requisitos para su otorgamiento, esto con el objeto de no permitirse extralimitaciones en el ejercicio del poder tributario y con el objeto de mantener un adecuado equilibrio en las obligaciones tributarias.

En el caso de Guatemala, el principio de legalidad establece que es el Congreso de la República el titular del poder fiscal en la esfera de la creación de leyes así como de las exenciones, lo cual excluye la creación de impuestos en un gobierno de facto.

Sin embargo, la legalidad debe ceder frente a la necesidad del Estado de obtener recursos tributarios aun cuando no se tenga un gobierno legítimo.



El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad en materia tributaria, y establece que es facultad exclusiva del Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, tomando en cuenta las necesidades del Estado y de acuerdo a los principios de equidad y justicia tributaria. Asimismo, establece que le corresponde al Congreso única y exclusivamente determinar las bases de recaudación, consistentes en: 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.

El artículo constitucional anteriormente citado contiene, además, un pronunciamiento estricto en cuanto a la posibilidad de dictarse disposiciones que tergiversen, contradigan o tergiversen las normas tributarias que determinen las bases de recaudación del tributo, en tal virtud establece que serán nulas ipso jure o de pleno derecho tales disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, y en cuanto a las disposiciones reglamentarias consistentes en acuerdos gubernativos por ejemplo, estos no podrán bajo ningún punto de vista, modificar dichas bases y únicamente se deben concretar a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación, toda vez que ese es el sentido de las normas reglamentarias.

Se puede observar que en el caso de Guatemala está excluida la posibilidad de la existencia de exenciones otorgadas por un poder ajeno al legislativo, toda vez que en el artículo citado está clara la exclusividad del poder tributario ejercida por el Congreso de la República, como único ente facultado para la creación de tributos, así como sus exenciones y beneficios, toda vez que la Constitución ha establecido el carácter normativo del principio de legalidad, lo cual significa que es la ley la que desarrolla los



preceptos constitucionales, entre ellos, la obligación tributaria, determinando el sistema impositivo, la clase de tributos con sus elementos y características y su organización y administración. Sin embargo, existe en el artículo 183, literal r) constitucional, la facultad del Presidente de la República para exonerar multas y recargos a los contribuyentes, las cuales sean objeto del incumplimiento de obligaciones tributarias. Lo cual establece la facultad para liberar al sujeto pasivo del tributo, de la consecuencia de su incumplimiento, no obstante, esta facultad es subjetiva en muchos casos. En ese sentido son los órganos políticos del Estado los encargados de las valoraciones político-económicas, dirigidas a velar por mantener el equilibrio entre la cobertura de las demandas sociales de servicios primarios esenciales

El principio de legalidad significa que la ley que establece un tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar a discreción de la autoridad administrativa toda vez que la ley debe establecer de igual forma que los impuestos, las exenciones.

Por otra parte, el hecho que la carga tributaria esté establecida en una ley, no significa que tan sólo el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder, que conforma la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados los que determinen la carga fiscal que deba soportar, sino que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades.

Tal como ya se ha desarrollado en el presente capítulo, está claro que el principio de legalidad tributaria es un principio constitucional que establece los límites y obligaciones de los sujetos de la relación jurídico tributaria, los cuales deben atender



estrictamente a lo dispuesto en la ley, creada por el órgano legislativo, tal como la ley suprema establece, toda vez que de contrariar sus disposiciones las mismas son consideradas nulas de pleno derecho, por lo que la sólo la ley puede fijar las bases de recaudación y la potestad reglamentaria únicamente se limita al cobro del tributo. Esta disposición se encuentra relacionada con lo dispuesto en el artículo 171, literal c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual concede al Poder Legislativo el monopolio de la creación de tributos y la determinación de las bases de tributación. Al respecto me permito citar: “Corresponde también al Congreso... c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”.

La doctrina divide el principio de legalidad en dos, en primer lugar la Reserva de Ley, la cual hace alusión al aforismo latino *nullum tributum sine lege* y postula que para ser aplicado un tributo debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases de recaudación, así como sus requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley tributaria, lo cual excluye a la figura del reglamento para la determinación de sus características. Los tributos solo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que supone la creación de éstos por el Congreso de la República que constituye el poder legislativo, toda vez que son los representantes del pueblo, lo cual se traduce en la aceptación del sujeto pasivo.

Las razones por las que se considera la necesidad de ser normados a través de la ley los temas tributarios son para impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas a través de disposiciones de menor jerarquía, lo cual daría lugar a abusos por su dinamismo, por lo que se además se pretende evitar doble imposición y contradicción en las normas (Iglesias, 2000).

Por el otro lado, dispone el principio de legalidad por Preferencia de Ley, el cual se refiere a que, para su aplicación, la ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, oficio, informe, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal

motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas a desarrollar lo dispuesto en ley, a efecto de hacer efectiva su aplicación y evitar el casuismo en materia legislativa.



El experto Narciso Amorós establece una diferencia entre legalidad y reserva de ley, en cuanto que el primero significa la sumisión de la actividad tributaria a la ley y el segundo, consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por la ley formal lo cual constituye un límite al poder reglamentario de la administración, sin embargo, al final termina reconociendo la identidad de ambas materias.

El principio de reserva de ley cumple con doble finalidad: a) garantiza el respeto al denominado principio de autoimposición, de forma que los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia; b) cumple con una finalidad claramente garantista del derecho de propiedad (Martín, Lozano, Casado, Tejerizo, 1999, p. 153).

El referido principio es de carácter formal y está dirigido al aseguramiento uniforme en los diversos grupos de ciudadanos en cuanto al cumplimiento de la norma tributaria. Dentro de sus características esta ser un instituto de carácter constitucional, que constituye el eje de las relaciones entre el poder ejecutivo y el legislativo en cuanto a la producción de las normas que contengan las cargas tributarias necesarias para el cumplimiento de los fines de un Estado. Asimismo, es considerado un límite para el mismo poder legislativo toda vez que le está ordenada la atribución exclusiva de la creación de las normas tributarias.

En este punto, se estima necesario hacer referencia al ordenamiento constitucional guatemalteco, que establece el contenido puro del principio de legalidad en materia tributaria, regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece la exclusividad del Congreso de la República para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales,



y de esa manera determinar las bases de recaudación, considerando nulas de pleno derecho las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. En tal virtud, las disposiciones reglamentarias no pueden modificar dichas bases concretándose a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y el establecimiento de los procedimientos que faciliten la recaudación estatal.

El artículo anteriormente relacionado es claro en cuanto a la rigidez del principio de legalidad tributaria, toda vez que no existe la posibilidad de la creación de tributos, ni de la modificación o alteración de estos, por ningún medio ajeno al producto de un proceso legislativo como tal, el cual requiere la Constitución para la validez de tales normas que no solo obliguen sino que también oportunamente beneficien a los sujetos de la relación tributaria.

Esto denota un monopolio en la creación de normas de materia tributaria y esto tiene su respuesta en la naturaleza misma de los tributos, toda vez que siempre han sido tal como la misma palabra lo dice –impuestos- los cuales son exigidos a los gobernados y para la efectividad en su cobro es necesaria la coercibilidad y fuerza que tiene una ley, dado que se entiende que las mismas son creadas por el poder legislativo, quienes son los representantes del pueblo a quienes se les delega la soberanía a efecto de velar por el bienestar de la población, la cual necesita de servicios indispensables, los cuales son proporcionados por el Estado a través de la adquisición de los recursos recaudados en los tributos.

2.5.2. Principio de igualdad

El principio de igualdad universalmente reconocido, proviene como resultado de los postulados de la Revolución Francesa y tiene como objeto en el ámbito jurídico, la creación de un sistema normas jurídicas dirigidas a una sociedad con el fin de evitar privilegios y diferencias.



La igualdad ante la ley obliga al trato de forma igual a los iguales y desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de los criterios razonables influidos por la capacidad contributiva de los contribuyentes quienes son los llamados a cargar con el pago de tributos. El principio de igualdad en términos generales se encuentra regulado en el artículo 4 constitucional, el cual dispone que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

Se establece que el Estado acreedor y el contribuyente deudor son igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción, siendo necesario que los tributos se apliquen con generalidad, en atención a las categorías de personas o bienes previstas en la ley, a efecto de no afectar a personas o bienes determinados singularmente, toda vez que el tributo se convertiría en persecutorio o discriminador. Por lo que, el poder de eximir constituye una excepción a este principio y tiene validez constitucional por no otorgarse por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias económicas con el fin de coadyuvar con la recaudación, y con ello la obtención de recursos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.

2.5.3. Principio de justicia y equidad

El artículo 239 constitucional establece en su contenido los principios constitucionales que rigen en materia tributaria y en este se encuentra la justicia y equidad, concatenados al artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, así como el artículo 239 de la misma ley suprema. En los que se establece que todos los guatemaltecos tienen el deber de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, por lo tanto, los impuestos tienen que ser justos.

El término de justicia tributaria se rige a la distribución de las cargas tributarias lo cual debe ser justo dado que no todos los contribuyentes tienen las mismas



condiciones para soportar las mismas cargas, por lo que el pago del tributo varía.

Asimismo, por equitativo se entiende que debe ser de manera proporcional, es decir, que el impacto que este origine debe ser el mismo para todos que se encuentren en igualdad de situaciones, dándole un carácter de universalidad al tributo.

2.5.4. Principio de capacidad de pago y no confiscación

La Constitución establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y establece límites al ordenamiento tributario, en cuanto al derecho de propiedad, que la misma Constitución resguarda con el fin de evitar despojar a las personas de la misma al momento de pagar los tributos, y es considerado como la materialización de la justicia en este ámbito, dado que desde la Carta de Bayona en 1808, se incorporó el referido principio en cuanto a la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sin embargo, la contribución debe ser acorde a los haberes de los contribuyentes.

El principio se erige de esa manera en salvaguarda frente a un pretendido poder tributario omnímodo y arbitrario y trata de embridar el ejercicio de dicho poder encauzándolo a través del Derecho.

Estos principios son indispensables al momento de la creación de una norma que contenga un tributo, toda vez que de lo contrario se estaría contraviniendo la misma Constitución, dado que en su artículo 243 dispone en su primer párrafo que las leyes tributarias deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Por lo tanto, es tarea del legislador el configurar los hechos imponibles en base de la denominada exención del mínimo vital, lo cual se entiende como la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.



Sin embargo, se establecieron problemas relacionados con la determinación del mínimo vital, toda vez que se consideró que la dimensión de este mínimo de existencia dependería en concreto de cómo estuviera configurado el sistema financiero de un Estado toda vez que en los Estados en que las primeras necesidades de los individuos estén cubiertas por la actividad pública, la exención del mínimo de existencia tendría menos sentido que en aquellos Estados en los que el fundamento liberal de la organización socioeconómica deje al libre juego de las economías individuales la cobertura de las necesidades (Martin, 1979, p. 66).

Este aspecto pone en juego otros principios tales como el de igualdad y progresividad, así como con la justicia del gasto público y constituye la existencia de una correcta política tributaria en la cual se impongan las cargas tributarias a los contribuyentes en función directa de su capacidad contributiva (Calvo, 1999).

El principio de capacidad económica o de pago, obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación ciudadana en el sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con sus posibilidades a efecto de evitar además la confiscatoriedad, la cual está prohibida por la misma Constitución, que dispone en el artículo citado en el presente apartado, en su segundo párrafo en el que establece textualmente que se prohíben los tributos confiscatorios.

La confiscatoriedad se da al momento que el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, a través de una norma tributaria que establezca un gravamen cuyo monto constituya extremos insostenibles, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad (Iglesias, 2000, p.277).

Para determinar qué es considerado confiscatorio en materia tributaria, se ha recogido el concepto de la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes; se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable. Así, se sostiene que para que un tributo sea constitucional y



funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente -la razonabilidad del tributo-, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir jamás un despojo.

La confiscación puede evaluarse desde un punto de vista cualitativo y otro cuantitativo: 1. Cualitativo: es cualitativo cuando se produce un sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios (legalidad por ejemplo) sin que interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso soportable por el contribuyente. 2. Cuantitativo: es cuantitativo cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas.

Finalmente, para que se atienda a un sistema tributario justo se debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no solo a la ideal o artificial, toda vez que los hechos imponderables deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes, y esto con el fin no solo de no perjudicar al pueblo sino que también al Estado ya que al ser excesivas las cargas, lo que provoca es que el pueblo busque los medios para eludir el pago o buscar los medios para pagar menos lo cual repercute en la recaudación al disminuir (Fernández, 1999).

La capacidad contributiva contiene dos elementos los cuales deben cumplirse, siendo uno objetivo y el otro subjetivo. El ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva representa la riqueza neta de los contribuyentes. En ese sentido, la presencia de una renta, patrimonio o inclusive el índice de gasto exterioriza movimientos de riqueza y presume la aptitud contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. Y es en la riqueza disponible es en donde se ubica la riqueza susceptible de tributación que representa la capacidad contributiva.

Por otro lado, en cuanto al aspecto subjetivo del referido principio, este se da cuando el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, asignándole valor a una situación personal o familiar, a efecto de que la capacidad contributiva

surja una vez el contribuyente haya satisfecho sus necesidades primarias, personales y familiares (García, 1982).



2.5.5. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

La Constitución Política de la República de Guatemala define en el segundo párrafo del artículo 243 los casos en que se considera la existencia de doble 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 y al respecto establece que la prohibición de la existencia de dos o más tributos que tengan esas características dentro del ordenamiento interno, asimismo establece que los casos de doble o múltiple tributación debieron eliminarse progresivamente desde el momento que entro en vigor la actual Constitución, y su eliminación progresiva está dirigida a evitar dañar al fisco.

Se conoce como superposición o doble tributación, y doctrinariamente se establece que ocurre cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o más impuestos establecidos en diversos actos legislativos, que gravan el mismo objeto.

Este fenómeno impositivo 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 periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos.



CAPÍTULO III

Los tributos

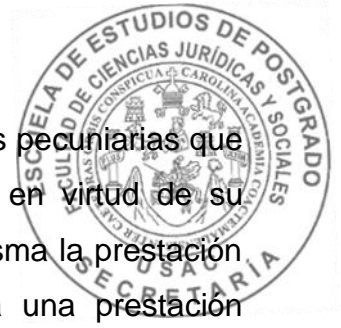
3.1. Tributo

La evolución histórica del tributo demuestra la forma en la que ha ido adquiriendo importancia a medida que ha ido evolucionando la realidad social a la cual afecta o le es exigido.

Antes de la revolución industrial la imposición era determinada sobre la propiedad agrícola, gravando inicialmente el producto de la tierra, sujetando al propietario de la tierra al pago del tributo, aunque no fuese este quien la estuviese labrando. Sin embargo, al surgir el movimiento social conocido como revolución industrial, determinó cambios significativos que se reflejaron en los sistemas tributarios, surgiendo los impuestos reales sobre bienes inmuebles así como los primeros impuestos personales sobre la renta como medio para obtener recursos para el financiamiento de las guerras. Es entonces cuando empieza a perfeccionarse el sistema de imposición directa (Martín, Lozano, Casado y Tejerizo, 1999).

En tal virtud, el tributo es considerado como el medio para financiar los crecientes gastos públicos, constituyendo el instrumento de la política económica en general, sin embargo es preciso aclarar que no es el tributo el único medio para obtener los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado.

El concepto jurídico de tributo tiene la característica de tener su fuente en la ley, toda vez que como ya se ha desarrollado durante el presente trabajo de investigación, que sin ley no hay tributo dado que para su existencia es indispensable la creación de una norma jurídica que genera la obligación sin la necesaria voluntad expresa del obligado. Sin embargo, tal característica o elemento indispensable del tributo, responde a la organización política-constitucional del Estado, el cual ejerce el poder tributario.



Los tributos son ingresos públicos consistentes en las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público facultado legalmente para exigirlos, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma la prestación eminentemente pecuniaria. No obstante, también es considerada una prestación obligatoria de carácter coactiva que exige el Estado en virtud de su poder de imperio y que su origen crea una relación jurídica tributaria entre el Estado, quien exige su poder de imperio y el objeto de los recursos el cual comúnmente está dirigido al cumplimiento de los fines estatales, por mandato constitucional.

El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito (Martin et al., 1999, p. 86).

Desde el punto de vista sociológico, el tributo es un fenómeno universal y sus características particulares así como su importancia con respecto a los demás ingresos públicos varían en función de la organización política, especialmente la intervención del Estado en la economía y el tipo de relaciones entre gobernantes y gobernados. Sin embargo, en el transcurso de la evolución política y jurídica occidental, los tributos han ido adquiriendo caracteres propios, que los diferencian de los demás tipos de ingresos públicos y poniéndose de manifiesto algunas características adicionales particulares de determinados tributos las cuales adquieren la suficiente importancia como para justificar el establecimiento de categorías específicas.

Actualmente, los tributos se definen como prestaciones eminentemente dinerarias, sin embargo, esto no fue así en un principio dado que los mismos eran determinados y cobrados en especie, tales como los productos agrícolas derivados de cosechas o bien ganado, entre otros. Se gravaban asimismo tierras, muebles u objetos de valor.

“El tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho

público” (Guliani, 1986, 259).

De conformidad con la legislación jurídica guatemalteca, artículo 9 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener los recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene a través del ejercicio del poder de imperio, la cual es característica común de los recursos tributarios y esto se obtiene a través de las leyes que constituyen la fuente única de las obligaciones tributarias dentro de los límites constitucionales que contienen las obligaciones dirigidas a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, dichas normas jurídicas contienen la forma y cuantía del tributo (Jarach, 1999).

“Se afirma que son tributos las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (Villegas, 1997, p.68).

Sin embargo, estas definiciones dejan fuera a otra de las finalidades del tributo, toda vez que también pueden ser dirigidos con fines extrafiscales los cuales también son denominados de efecto o finalistas, no deben ser confundidos con los impuestos afectados a fines específicos; y los impuestos paratributarios que tienen como objeto contrarrestar una práctica social, tal es el caso de los impuestos dirigidos a productos tales como el tabaco o el licor, y constituye una herramienta estatal intervencionista.

Un aspecto característico de los tributos es el principio de capacidad económica que infiere directamente al momento de la generación de los mismos, toda vez que al crearse a través de la norma específica, el legislador debe atender a tal principio el cual actúa como un principio material de justicia.





Se puede establecer que el tributo es el más típico exponente de los ingresos de derecho público, toda vez que son exigidos por el Estado en virtud de su poder de imperio que le permite exigir al sujeto pasivo la prestación obligatoria, en dinero o en especie, en virtud de ley. Una de sus principales características es la obligatoriedad, fundamentada en la coercitividad del Estado. Dicha obligatoriedad se encuentra vinculada directamente al ejercicio del poder del imperio, lo cual excluye la voluntad del sujeto obligado como ocurre en los negocios jurídicos de derecho privado, y esto supone otra de sus características que es la unilateralidad estatal en cuanto a la imposición del tributo. Esta aseveración es discutible en cuanto a la naturaleza de un Estado democrático, el cual supone el ejercicio del poder en atención a la delegación que hace el pueblo al ente supremo el cual ostenta la soberanía, convirtiendo a los particulares en los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, aceptan tácitamente la imposición del pago de tributos desde el momento que le delegan su poder al Estado.

La obligatoriedad se configura al momento de crearse las leyes que contienen las obligaciones tributarias que el Estado impone en el ejercicio del poder tributario y exige a los sujetos obligados inclusive recurriendo a la coercitividad que caracteriza a ese ente superior.

El carácter coercitivo del Estado no constituye un poder omnímodo, sino que el mismo tiene un límite formal denominado principio de legalidad, el cual rige en toda relación jurídico-tributaria así como al mismo poder tributario al momento de crear la norma jurídica que contiene una regla hipotética, cuyo mandato se concreta cuando se configura el hecho imponible que constituye una circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. En la misma disposición normativa puede establecerse hipótesis neutralizantes totales, las cuales constituyen las exenciones tributarias, que desvinculan al hecho imponible del mandato de pago (García, 1996).

Es preciso aclarar que, el tributo no constituye una sanción de un ilícito, toda vez que tiene sus fines propios los cuales son determinados por la política económica de un



Estado, sin desnaturalizar el carácter tributario de una obligación cuando esta es consecuencia del incumplimiento de un deber por parte de un tercero, lo cual da lugar al pago de una carga tributaria en lugar de otra persona.

Tampoco cabe establecer como elemento característico del tributo la finalidad exclusiva de poder proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas como sostenía la vieja doctrina. Desde luego el fin principal es allegar fondos, pero no el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales como ocurre con los derechos aduaneros (Jarach, 1999, p.259).

Se establece que la tributación también tiene otras finalidades como la relacionada con los derechos de aduana, que constituyen protectores de la industria nacional y tienen como finalidad impedir el ingreso de mercancía extranjera en territorio nacional con el objeto de no afectar a los productos nacionales y a esto se refiere el termino extrafiscal, dado que el Estado no pretende obtener recursos por esa vía, sino más bien le da preferencia a los productores nacionales.

No obstante, el fin de tales tributos no necesariamente tienen un objeto económico, el hecho de configurarse el presupuesto de hecho que da lugar al tributo, tiene como resultado la obtención de tributos los cuales están dirigidos a cubrir gastos del Estado, por lo que al final de cuentas sin importar la finalidad u objeto del tributo, todos tienen como consecuencia la obtención de los recursos dirigidos al Estado el cual se afianza de estos para la consecución de sus fines.

Los tributos tienen su *ratio legis* en la necesidad de obtener recursos para cubrir los gastos normales e indispensables de la sociedad, en cumplimiento de sus fines y este justifica por la finalidad esencial de poner al Estado en condiciones de satisfacer necesidades públicas, por lo tanto el tributo tiene por fin esencial procurar los medios necesarios para que el Estado logre el desarrollo de su actividad pública.



Desde el punto de vista jurídico, los tributos se caracterizan por constituir los recursos que el Estado requiere para la satisfacción de los gastos inherentes a toda organización social y que distribuye entre sus súbditos con criterios políticos, con base en los principios de la capacidad contributiva, en beneficio o la contraprestación.

De conformidad con el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala las leyes tributarias deben estar estructuradas conforme al principio de capacidad de pago con el fin de establecer la justicia y equidad en el sistema tributario.

3.2. Naturaleza jurídica de los tributos

Las teorías privatistas consideraban que los tributos eran derechos o cargas reales, o se asemejaban a la *obligatio ob rem* de los romanos, específicamente al referirse a los gravámenes inmobiliarios. La doctrina contractual (basada en la posición rousseauiana) los asimilaba a los precios derivados del cumplimiento de un contrato entre el Estado y los particulares o a las primas de seguro que los particulares pagaban al Estado por la seguridad de sus personas y bienes. Las doctrinas publicistas aparecen, en Alemania, vinculadas con la teoría orgánica del Estado y en Italia, con las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, explicando al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio (Guilani, 1996, p.258).

El tributo constituye la sujeción al poder tributario, en virtud de la cual como ya se ha venido exponiendo, el Estado exige coactivamente a sus ciudadanos una contribución con el objeto de obtener los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines a través del gasto público. En tal sentido, la naturaleza jurídica del tributo es ser una institución de derecho público.

Cabe resaltar tres grandes tendencias al respecto de la naturaleza del tributo, la primera indica que constituye una relación de poder y al respecto aseguran que es la



potestad de imperio del Estado el único fundamento en que pueden apoyarse las normas tributarias, no constituyendo en puridad normas jurídicas ni reguladoras de las relaciones de derecho, sino mandatos disciplinadores de la actuación de los entes públicos. Asimismo, cabe destacar que se tratan de normas de acción y no de relación, las cuales dan lugar a la relación jurídico tributaria. Sin embargo, en cuanto a que son una relación de poder, es parecido indicar que es el Estado dotado de supremacía frente a los sujetos pasivos (De la Garza, 2008).

La segunda indica que el tributo es concebido como una relación jurídica obligacional, la cual indica que es el contenido pecuniario del tributo el que exige las prestaciones que los constituyen. Tal obligación *ex lege* que se origina por la realización del hecho imponible constituye el núcleo de la institución, ya que las potestades administrativas que se ponen en juego para la gestión tributaria son mera ejecución de aquella, pero sin alterar ni incidir en el contenido material del tributo.

En cuanto a la tercera tendencia, existe la tesis del procedimiento de imposición, consistente en que lo que define y caracteriza al tributo es la existencia de un procedimiento de imposición, concebido como serie de actos y de situaciones no correspondientes entre sí que tienen como único fin la obtención del tributo. En tal sentido, la administración se constituye la titular del poder de obtención de los recursos que constitucionalmente son creados y por lo tanto establece su función encaminada a hacer efectiva la contribución por parte de los sujetos pasivos u obligados de la relación jurídico-tributaria

3.3. Características de los tributos

En la doctrina latinoamericana contemporánea se definen las siguientes notas características de los tributos:



3.3.1. Fuente legal

Este elemento es la aplicación del principio de legalidad que se desarrolla desde las constituciones que le dan vida a los tributos. Desde el punto de vista material, la ley tributaria constituye una verdadera norma jurídica toda vez que reúne los requisitos de una orden general y abstracta provista de sanción y en ese sentido se trata de una norma hipotética que tendrá aplicación práctica cuando ocurra el hecho previsto en ella como presupuesto de la obligación (Valdés, 1996).

3.3.2. Carácter personal del vínculo

Los tributos son prestaciones de naturaleza obligacional. La ley crea un vínculo, relación jurídica entre dos sujetos, el activo que responde al Estado y pasivo que se refiere al contribuyente. En ese sentido, el ingreso público se hace efectivo a través del cumplimiento ya sea voluntario o forzado, de la obligación tributaria que satisface un derecho personal.

La relación se rige por los principios generales de las obligaciones, asumiendo el Estado, la posición de acreedor y el contribuyente o gobernado, deudor; ambos en un plano de igualdad jurídica.

3.3.3. Naturaleza pecuniaria

La prestación consiste en una suma de dinero. Es este un elemento típicamente relativo, que incluso presenta excepciones en el derecho contemporáneo. El tributo es concebido: “Como una prestación obligatoria comúnmente en dinero” (Guliani, 1996, p.255).



3.3.4. Afectación a fines estatales

La afectación, en el sentido de destino necesario de los ingresos tributarios, está identificada con los fines públicos del Estado (Valdés, 1996).

Este último elemento característico debe ser precisado en el sentido de que no basta que el ingreso se destine a fines estatales, sino que para diferenciar los tributos de otras obligaciones legales, especialmente de las sanciones de naturaleza punitiva, es necesario distinguir sus fundamentos y la finalidad que la ley le atribuye a la prestación, si es la de obtener una contribución necesaria para atender los gastos normales y regulares del Estado o la de aplicar una penal a quien violó la ley; ambas obligaciones responden a principios diferentes y por lo tanto están sometidas a distintas normas.

El carácter instrumental del tributo, puede ser interpretado como la característica esencial del mismo, sin embargo, existe una excepción al respecto y se encuentra en tributos con finalidades extrafiscales tales como los derechos de aduana destinados a proteger la industria nacional evitando el ingreso de producto externo y en ese sentido la finalidad de la ley que los crea consiste en no obtener recursos por esa vía.

En conclusión, al respecto de esta característica, los ingresos obtenidos a través de los tributos consisten en los ingresos económicos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas o bien para cubrir los gastos generales del Estado.

Asimismo, el tributo tiene distintos caracteres, entre ellos se define el carácter público, que considera que el tributo tiene tal distinción dado que históricamente imperaban las llamadas teorías privatistas lo concebían como un derecho o carga de tal naturaleza que la hacía *obligario ad rem*.



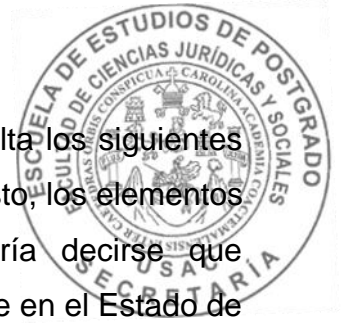
3.4. Clasificación de los tributos

En el transcurso de la evolución política y jurídica occidental, los tributos han ido adquiriendo caracteres propios, que revisten el carácter de esenciales dentro del ordenamiento jurídico actual y al mismo tiempo se han puesto de manifiesto algunas características adicionales particulares de determinados tributos, que adquieren la suficiente importancia que justifican el establecimiento de categorías específicas. Entre ellos surge entonces una relación de género a especie (Valdés, 1996).

En los países de América Latina se define al tributo como género, en forma independiente de sus distintas especies. En otras doctrinas como la francesa, el estudio del tema se ha centralizado en el impuesto, indudablemente la especie más importante y cuyos elementos prácticamente coincidentes con los del tributo.

La doctrina jurídica tributaria expone una clasificación tripartita de los tributos, en impuestos, tasas y contribuciones. En esa clasificación, es importante tomar en cuenta la voluntad del obligado o contribuyente y en cuanto al impuesto, la voluntad del sujeto pasivo es totalmente intrascendente, sin embargo, en cuanto a la tasa, esta tiene relevancia porque es el contribuyente quien demanda el servicio y la paga a fin de obtenerlo. En ese sentido, los únicos ingresos tributarios con características propias son los impuestos y las tasas, rechazando las contribuciones especiales y por mejoras que nuestra legislación establece dado que una de las características principales es el reconocimiento del poder del imperio del Estado a través del cual el contribuyente percibe determinado beneficio a través de la realización de una obra pública o el funcionamiento de un servicio.

El beneficio obtenido a través de una obra pública o funcionamiento de un servicio tiene un elemento de carácter político económico y extrajurídico, toda vez que es un dato económico no jurídico el cual no puede ser elevado a la categoría de fundamento jurídico. Por lo tanto, las contribuciones especiales constituyen una modalidad de impuestos.



La diferencia jurídica entre impuestos, tasa y contribuciones resulta los siguientes elementos: el presupuesto de hecho y el destino; en cuanto al impuesto, los elementos relacionados no presentan ninguna característica especial; podría decirse que dependen únicamente de la voluntad del Estado, pero recordando que en el Estado de derecho esa voluntad debe estar coordinada con las normas constitucionales que establecen los derechos fundamentales. En cambio, en la tasa y en la contribución especial, tanto el presupuesto de hecho como el destino tienen particularidades esenciales que resultan de la ley.

Todo tributo (impuesto, contribución o tasa) requiere una justificación, un fundamento que lo legitime; lo cual, por lo demás no se halla en contradicción con el principio de que la obligación tributaria es *ex lege*, es decir, con fuente jurídica exclusivamente en la ley.

En la tasa, el presupuesto está constituido por una prestación estatal, en la contribución está constituido por un beneficio especial recibido por el sujeto pasivo. En cuanto al destino de tales tributos no se justificaría de modo alguno que la ley asignara el producto de estos tributos a destinos ajenos a las necesidades del servicio o la obra que constituyen su fundamento esencial por integrar su presupuesto de hecho.

Cuando el poder estatal que crea los tributos no tiene restricciones, con respecto a alguno de estos parámetros, los problemas precedentes pierden importancia; el tributo no será tasa o contribución, pero valdrá como impuesto. Solo interesaría la distinción para aplicar las normas que se refieren genéricamente a una o varias categorías tributarias.

De conformidad con el artículo 10 del Código Tributario, actualmente vigente, los tributos se clasifican en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.



3.4.1. El impuesto

El artículo 11 del Código Tributario guatemalteco define al impuesto como el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

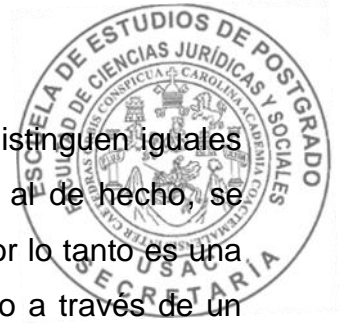
El impuesto es el tributo típico en la correcta acepción del término, por lo tanto, se considera que es el que representa mejor al género confundiendo prácticamente con él y por lo tanto es conocido también como el tributo puro y simple, dado que reúne las características esenciales del tributo.

Es creado necesariamente por el único sujeto legitimado para su existencia a través de la materialización en una ley que crea la obligación sin restricciones tales como las que las tasas y contribuciones especiales establecen, las cuales las distinguen.

Asimismo, son destinados generalmente a dotar al Estado de recursos destinados al cumplimiento de sus fines o bien a efecto de afianzarse de los recursos económicos necesarios para su funcionamiento. Es así como el impuesto y el tributo en términos generales es considerado un mismo concepto, por lo tanto se identifican como el género.

Un ejemplo típico de definiciones de impuesto en la cual se utilizan exclusivamente elementos comunes a todos los tributos es la de Berliri quien al dar la noción del impuesto como obligación, dice que es:

La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por esta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria (Valdés, 1996, p.110).



Para llegar a esa concepción se establece que ambos términos distinguen iguales presupuestos distinguidos como de hecho y de destino. En cuanto al de hecho, se refiere exclusivamente a la situación económica del contribuyente, por lo tanto es una situación meramente personal que genera un ingreso para el Estado a través de un bien, la obtención de una renta o bien la realización de un consumo.

Se establece que en todo caso el hecho que genera el impuesto, fue elegido por el legislador, y no constituye cualquier acto cotidiano, sino más bien se caracteriza por su naturaleza económica, la cual revela una capacidad contributiva que permite al Estado exigirle en virtud de tal capacidad de contribuir a los gastos públicos a los cuales se destinan este tipo de tributos. No obstante, el legislador tiene la capacidad de determinar al momento de crear el impuesto, los presupuestos que generan las obligaciones tributarias, tales facultades están limitadas a los principios tributarios constitucionales dentro de los cuales debe desarrollar su poder tributario el Estado (Valdés, 1996).

En cuanto al destino de los impuestos, en principio se establece que los mismos están dirigidos a cubrir los gastos corrientes del Estado, sin embargo, al crearse las leyes que dan nacimiento a los impuestos pueden establecer un destino particular; esto no afecta la relación jurídico tributaria, toda vez que la obligación nace al momento de darse el hecho generador del mismo.

En ese sentido, la obligación impositiva genera el poder de exigirle a los sujetos pasivos el pago de la prestación pecuniaria descrita en una ley como impuesto sin importar directamente el destino para el cual son creados dado que desde un punto de vista político y económico, los impuestos regresan a la sociedad a través de la prestación de servicios públicos.

Se puede hablar de un cambio indirecto de bienes y servicios en donde los contribuyentes pagan el impuesto y a cambio tiene la facultad de aprovechar los servicios públicos que el Estado presta en función de sus necesidades, sin embargo, tal

facultad no está sujeta a la verificación del pago de los impuestos como requisito para la utilización de los servicios públicos, toda vez que los mismos están dirigidos a la sociedad en general, sin importar la cuantía de su aportación.



Dependiendo de la intención del legislador, puede organizar el impuesto de manera tal que los contribuyentes difícilmente podrán hacer uso del servicio financiado con sus aportes, tal es el caso de los impuestos establecidos con fine de redistribución de riquezas, por ejemplo los destinados a financiar las pensiones a la vejez, caso en el que es imposible que el contribuyente aproveche directamente el servicio financiado con el impuesto pagado por él.

Los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen en manifiesto la capacidad económica del contribuyente. En este caso, se está ante una obligación de pago nacida con independencia de toda actividad administrativa.

Lo que quiere decir la ausencia de la contraprestación es que, el presupuesto de hecho del impuesto cuya realización genera la obligación de contribuir sin la necesaria prestación de servicio.

La nota diferencial del impuesto hay que identificarla en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Este es el verdadero quid diferencial del impuesto. Esto es, en definitiva lo que ha querido indicar el legislador al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación (Martin, Lozano y Poveda, 2008, p.33).

De conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, es obligación de los guatemaltecos contribuir con los gastos públicos del Estado y las Municipalidades en que residan en la forma prescrita por las leyes decretadas por el Congreso de la República y sus entidades autónomas.



La clasificación económica de los impuestos los divide en originarios y derivados. Los ingresos originarios son aquellos que obtiene el Estado como consecuencia de los intercambios de bienes que realiza como sujeto de una relación económica; por otro lado, los ingresos derivados son los que el Estado obtiene por su intervención coactiva en las relaciones económicas de terceros, realizada en uso de su soberanía financiera. Otra clasificación dentro de la económica se encuentran los impuestos ordinarios que son los que se detraen de la renta, ya sea del capital o del trabajo, estos se perciben periódicamente y los extraordinarios que resultan de la disminución del capital por lo que se perciben una sola vez.

Asimismo se distinguen los impuestos nominales que son aquellos que aumentan los fondos de tesorería, pero aumentando correlativamente el pasivo, disminuyendo el activo, es decir que no tienen efecto sobre el patrimonio. Un claro ejemplo es la deuda pública, dado que ingresa dinero sin embargo simultáneamente nace una obligación de pagarla. Y los impuestos reales son los que aumentan los fondos de la tesorería sin aumentar las obligaciones al Estado ni disminuyen su activo (Valdés, 1996).

Los impuestos se clasifican doctrinariamente en:

3.4.1.1. Impuestos personales y reales

Los impuestos personales son aquellos cuyo presupuesto objetivo solo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que esta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. Es el caso de los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica. Se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una determinada persona.

Por el contrario, impersonales o reales son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho o hecho imponible puede ser concebido con independencia de la persona que lo



haya realizado, en este caso cabe mencionar como ejemplo el impuesto al valor agregado que grava la admisión de un determinado inmueble cuyo importe será el mismo sea quien sea su adquirente (Martin et al., 1999).

3.4.1.2. Impuestos subjetivos y objetivos

Los impuestos subjetivos son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible se refiere a las circunstancias personales del sujeto pasivo, es tomado en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria.

Impuestos objetivos, son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en cuenta en el momento de cuantificar el importe de su deuda. Esta clasificación coincide con la anterior, de tal suerte que los impuestos personales también se consideran subjetivos y los reales objetivos, sin embargo tal identidad no es estricta dado que existen asimismo impuestos reales con carácter de subjetivos (Martin et al., 1999).

3.4.1.3. Impuestos periódicos e instantáneos

Los impuestos periódicos son aquellos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta.

Impuestos instantáneos los constituyen aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota por su propia naturaleza en un determinado periodo de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz sino que no se prolonga indefinidamente.

En el elemento objetivo del presupuesto de hecho o hecho imponible concurre un aspecto temporal, cuya relevancia es importante y sirve para distinguir estos impuestos.



3.4.1.4. Impuestos directos e indirectos

Al distinguir los impuestos directos e indirectos se debe distinguir en primer lugar los métodos impositivos, los cuales son directo o indirecto y es que aquí que surge tal distinción; esta clasificación históricamente y actualmente ha tenido mayor relevancia dado que los mismos incluyen dentro de esta clasificación determinadas características de las demás clasificaciones, por lo que se consideran integradas.

Se encuentra ente impuestos directos cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, que no forme parte del círculo de la obligación en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor. En tales casos, el tributo es satisfecho por la persona a la cual el legislador quiere someter a gravamen. Los impuestos directos gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o las rentas de los contribuyentes.

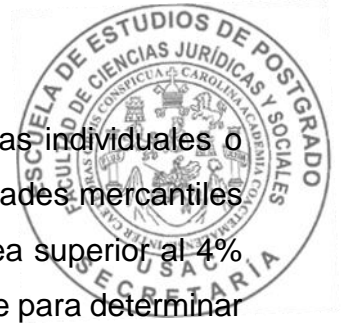
Impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que este se indemnice a expensas de alguna otra; así, por ejemplo, los derechos de aduana (Valdés, 1996, p.177).

Sin embargo, cuando la norma le concede al sujeto pasivo de un impuesto, facultades para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquella, se está ante la presencia de un método impositivo indirecto y las cuotas impositivas se obtienen entonces de personas distintas a las que la ley exige el ingreso, lo que posibilita que los contribuyentes exijan a esas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos. Se denominan indirectos porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva (de importador a productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente) gravando el consumo de bienes y servicios.



En la legislación guatemalteca, se encuentran los siguientes impuestos directos:

- a) **Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos:** La circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que debe pagar los propietarios de los mismos. Estos fondos en buena parte tienen como destino, las municipalidades del país. Esta normado por el Decreto 70-94 del Congreso de la República. El período de pago se realiza del 1 de enero al 31 de julio de cada año y es un pago anual.
- b) **Impuesto Sobre la Renta:** Es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Esta normado por el Decreto 10-2012 del Congreso de la República. Se genera cada vez que se producen rentas gravadas que surgen de actividades lucrativas, rentas de trabajo y rentas de capital. Las rentas de actividades lucrativas establecen dos regímenes, el régimen sobre las utilidades de la cual el tipo impositivo del 25% y el régimen opcional simplificado el cual tiene un rango para determinar el tipo impositivo, el cual será del 5% cuando el rango de la renta imponible mensual sea de Q.0.01 a Q.30, 000.00 y del 7% cuando su rango sea de Q.30,000.01 en adelante.
- c) **Impuesto Único Sobre Inmuebles:** Conocido como IUSI, es la contribución que recae sobre los propietarios de bienes, inmuebles, rústicos o rurales y urbanos proporcionan al Estado, la mayor parte de lo recaudado es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas. Esta normado por el Decreto 15-98 del Congreso de la República. El pago se realiza trimestral o anualmente.
- d) **Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones:** Este tipo de impuesto se grava completamente sobre las herencias o donaciones que recibe una persona. Esta normado por el Decreto 431 del Congreso de la Republica.



e) Impuesto de Solidaridad: constituye el impuesto a las personas individuales o jurídicas que dispongan de patrimonio propio y realicen actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional y su margen bruto sea superior al 4% de sus ingresos brutos. La tasa del impuesto es del 1%. La base para determinar el impuesto es el activo neto o los ingresos, lo que sea mayor. En caso de que el activo neto sea más del cuádruple de los ingresos brutos, la base tomada serán los ingresos. El pago de este impuesto, lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Régimen Sobre Utilidades del ISR, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Esta normado por el Decreto 73-2008. El pago se realiza trimestralmente.

Asimismo, dentro de los impuestos indirectos se encuentran:

a) Impuesto al Valor Agregado: se encuentra regulado por el Decreto 27-92 del Congreso de la República. El impuesto recae sobre todo acto gravado realizado en el territorio nacional, consistente en venta o permuta de bienes o derechos reales, prestación de servicios en el territorio nacional, importaciones, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o propietario, socios o directores de una empresa; la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario; primera venta o permuta de bienes inmuebles; donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles; aportación de bienes inmuebles a sociedades. Los obligados a la percepción y pago del impuesto ante la administración tributaria son los contribuyentes, que son todas las personas individuales o jurídicas, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados. Existen dos regímenes, el del pequeño contribuyente en el cual la tarifa es del 5% y el general al cual le corresponde la



tarifa del 12%. Sin embargo, en cuanto al consumo como tal la tarifa del IVA es del 12% del valor de cada producto o servicio y está siempre incluida en los precios de todos los bienes y servicios adquiridos.

- b) Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo: el referido impuesto se encuentra regulado en el Decreto 38-92 del Congreso de la República y el hecho generador lo constituye el momento del despacho de petróleo crudo y combustibles. Lo recaudado es asignado a las municipalidades, para el servicio de transporte, mejorar y construir y mantener la infraestructura vial, tanto urbana como rural.

Las tasas del impuesto son las siguientes: Gasolina superior Q.4.70; Gasolina Regular Q4.60; Gasolina de Aviación Q4.70; Diesel y gas oil Q1.30; Kerosina Q0.50; Kerosina para motores de reacción Q0.50; Nafta Q0.50.

- c) Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas: Las bebidas que pagan este impuesto son las cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas, vinos, vinos espumosos, vinos, vermouth y sidras, bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas, el resto de bebidas fermentadas. Esta normado por el Decreto 21-2004 del Congreso de la República. La base del impuesto lo constituye el precio de venta al consumidor final, sugerido por el fabricante o el importador. El impuesto se genera en el momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, de las bodegas o centros de almacenamiento, acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional. La base imponible la constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o el importador, y reportado por estos a la Superintendencia de Administración Tributaria conforme lo dispuesto en la ley específica, sin incluir en dicho precio, el impuesto al valor agregado, ni el impuesto a la distribución. La tarifa es determinada de la siguiente manera: Cervezas y otras bebidas de

cereales fermentados 6%. Vinos 7.5%. Vino "Vermouth" 7.5%. ~~Vino espumoso~~
7.5%. Sidras 7.5%. Bebidas alcohólicas destiladas 8.5%. ~~Bebidas alcohólicas~~
mezcladas 7.5%. Otras bebidas fermentadas 7.5%.



- d) Impuesto al Tabaco y sus productos: Rige todo lo relacionado con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos, además de fijar un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina, nacionales e importados, así como a los puros y mixturas. Este es un típico ejemplo de un impuesto paratributario y el monto del impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector salud. Se encuentra regulado en el Decreto 61-77 del Congreso de la República y los obligados al pago del mismo son los fabricantes y los importadores. La base gravable es el precio de venta en fábrica de cada paquete de diez cajetillas de veinte cigarrillos cada una sin impuesto. En todo caso tanto para los cigarrillos fabricados a máquina, de producción nacional, como para los importados, la base imponible no podrá ser menos que el 46% del precio de venta sugerido al público por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al público.
- e) Impuesto a la Distribución de Cemento: La distribución de cemento en el territorio nacional, lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto, se genera al momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o bien al internarse al país. Esta normado por el Decreto 79-2000 del Congreso de la República. La tarifa de este impuesto es de Q1.50 por cada bolsa de 42.5 kilogramos de peso o bien su equivalente, cuando se venda a granel o en bolsas de diferente peso.



3.4.2. Las tasas

Según la clasificación doctrinaria de los impuestos, las tasas, no atienden de manera rigurosa el principio de *nullum tributum sine lege* la imposición de este tributo es una facultad implícita del poder administrador, en tanto y en cuanto el poder legislativo atribuya al órgano ejecutivo la organización y funcionamiento de determinados servicios públicos.

Los elementos de las tasas pueden concentrarse en seis clases: tres de ellos relacionados con las características del servicio estatal cuya prestación constituye el presupuesto de la obligación: 1. La divisibilidad, es decir, la posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones; 2. La naturaleza jurídica de la prestación estatal, en el aspecto de si se trata de una función inherente al Estado, o de un servicio económico prestado por razones de oportunidad o conveniencia; 3. Su efectividad, no siendo suficiente la sola organización del servicio, sino que es esencial su funcionamiento efectivo respecto del contribuyente. Otras dos condiciones están relacionadas con el contribuyente y se refieren a: 4. La ventaja que pueda obtener con la prestación del servicio; 5. La voluntad, considerada tanto en la demanda del servicio como en lo que respecta al consentimiento de la obligación. Por último, el elemento común, relativo al 6. Destino de la recaudación y su equivalencia, desde el punto de vista cuantitativo entre las prestaciones realizadas por los contribuyentes y las necesidades financieras del servicio, situación conocida en el derecho como regla de la razonable equivalencia (Valdes, 1996).

3.4.3. Contribuciones

Las contribuciones se dividen en especiales y por mejoras, constituyendo las contribuciones especiales el tributo que tiene como determinante del hecho generador determinados beneficios directos para el contribuyente, los cuales se derivan de la



realización de obras públicas o servicios estatales.

Las contribuciones por mejoras se establecen para costear determinada obra que al realizarse produce una plusvalía inmobiliaria, por lo tanto, tiene como límite para su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Se distinguen entre: 1. Contribuciones de mejoras, que se caracterizan porque su presupuesto de hecho contiene siempre una mejora, un aumento del valor de determinados bienes inmuebles, como consecuencia de obras, servicios o instalaciones realizadas por los entes públicos; 2. Contribuciones especiales, que son aquellas donde el gasto público se provoca de modo especial por personas o clases determinadas (Saccone, 2002, p.252).

3.5. Elementos de los tributos

Entre los elementos constitutivos de los tributos se define el presupuesto de hecho y el fin perseguido con su creación o el destino del producto. En tal sentido el presupuesto de hecho depende netamente de la voluntad del Estado, la cual debe estar coordinada con las normas constitucionales que establecen los derechos fundamentales.

La expresión presupuesto de hecho se refiere a la circunstancia prevista hipotéticamente en la ley como condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación tributaria.

Se distinguen seis elementos esenciales irreductibles del impuesto:

1. El carácter pecuniario.
2. La independencia de las prestaciones;



3. La coacción jurídica;
4. La existencia de reglas fijas;
5. El destino de utilidad pública,
6. La pertenencia a la comunidad.

Los elementos contenidos en los numerales 1, 3 y 4 son comunes a todos los tributos. En cuanto al elemento 2 destaca que la circunstancia de que la prestación hecha por el individuo no esté seguida por una contraprestación especial de los agentes públicos constituye en elemento esencial del impuesto y es lo que lo diferencia propiamente de las tasas, de los precios y de las indemnizaciones. En cuanto al destino de utilidad pública, tiene por objeto cubrir los gastos de interés general y sirve para diferenciar el impuesto moderno de tributo antiguo en el sentido de indemnización de guerra. Finalmente, el elemento 6 constituye el justificativo del impuesto y explica por qué también deben pagarlo los extranjeros en cuanto integran esa comunidad (Valdés, 1996, p. 108 y 109).

En cuanto al elemento relativo a las prestaciones pecuniarias, se entiende que el tributo se integra por las prestaciones que surgen de la relación jurídico-tributaria, de la cual se derivan obligaciones materiales consistentes en el pago de tributos y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de incumplimiento (Martin, et al., 1999).

3.6. Bases de recaudación de los tributos

La Constitución Política de la República de Guatemala, contempla en su artículo 239 que le corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, las cuales consisten en:



3.6.1. Hecho generador

También conocido como hecho imponible, es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria o como el conjunto de circunstancias, hipotéticas previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

El hecho imponible es sólo una hipótesis que se encuentra regulada en una norma jurídica, lo cual necesariamente debe complementarse con algunos presupuestos, como por ejemplo el elemento material, el cual consiste en una descripción objetiva que efectivamente debe encuadrarse en un hecho concreto (renta), asimismo, existe otro presupuesto, al que se le ha reconocido por algunos autores doctrinarios como destinatario legal tributaria y que también se le conoce como el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Tal presupuesto constituye el hecho hipotéticamente previsto en la norma jurídica, que contiene el carácter de hecho definidor o configurador que identifica a cada tributo como legitimador de la imposición, en cuanto a que solo por su realización puede producirse la sujeción al tributo (Martin, et al., 1999).

El hecho imponible contiene un aspecto material que consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se haya a cuyo respecto se produce. Es el elemento descriptivo al cual, para completar el hecho imponible como hipótesis, se le adicionan los restantes elementos del hecho imponible hipotético tales como personales, espaciales y temporales. Este elemento siempre presupone un verbo de hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, permanecer, entre otros (Villegas, 2001).

Asimismo, se resalta el elemento personal del hecho imponible, a quien está destinado el tributo legalmente establecido, al que comúnmente se le conoce como contribuyente o responsable.



La correcta identificación del elemento personal del hecho imponible tiene decidida trascendencia jurídica tributaria, por cuanto todas las modalidades de los tributos personales o subjetivos que se refieren a la persona, hacen referencia al destinatario legal tributario, y no al sujeto pasivo.

Otro aspecto del hecho imponible lo constituye el espacial, que es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible.

Para terminar con el concepto del hecho imponible, es importante resaltar algunos aspectos sobre el ámbito de validez de cualquier normativa jurídica, por lo que mencionaremos el ámbito espacial y temporal, que no es más que en el primer caso, el lugar en el que surgió la hipótesis condicionante y en el segundo el tiempo al que debe condicionarse la hipótesis. Por ejemplo: El hecho imponible sobre el Impuesto sobre la Renta es, la descripción objetiva, la Renta; el elemento personal, un sujeto pasivo que puede ser una persona individual o jurídica; el ámbito espacial, la renta que se genera dentro del país y por último el ámbito temporal, que consiste en el período fiscal al que le corresponderá una declaración jurada.



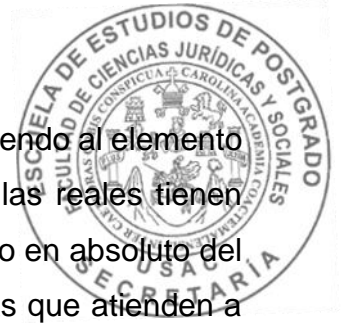
3.6.2. Las exenciones

La Constitución Política de la República de Guatemala, así como el Código Tributario actualmente vigente contemplan las exenciones en el sentido que de igual forma que los tributos en general, le corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala la regulación de este instrumento tributario, tal como lo dispone en su artículo 3 el Código Tributario: “Se requiere la emisión de una ley para:... 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.” En ese sentido, el legislador establece las exenciones como herramientas o instrumentos propios de una Política Económica de Inversión o con el fin de evitar la doble tributación interna y externa.

Al determinar que las exenciones son beneficios fiscales, se establece que son la dispensa legal de la obligación tributaria o bien se considera la liberación del pago del impuesto en virtud de una norma legal.

De esa definición se desprenden las siguientes características de las exenciones: en primer lugar, se trata de un perdón o liberación, lo que implica que se está en presencia de que el hecho gravado se ha producido, que este se ha cuantificado y aplicando la tasa se ha determinado el impuesto a pagar, pero en virtud de un mandato de la ley, el obligado al pago se ve liberado del cumplimiento de dicha carga. Se deben establecer por ley, en concordancia al principio de la legalidad o de reserva legal, que regula el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que expresamente lo señala.

Asimismo, se establece que las exenciones obedecen, por regla general, a razones de política, ya que a través de ellas se persigue que los agentes económicos, viéndose liberados del pago del impuesto, se vean incentivados a invertir o bien se pretende alcanzar el principio de la justicia tributaria y evitar la doble tributación.



Las exenciones se pueden distinguir en reales y personales, atendiendo al elemento de la obligación tributaria que recaiga el beneficio; en ese sentido, las reales tienen relación con los elementos objetivos del hecho gravado, prescindiendo en absoluto del sujeto del impuesto. Por otro lado, las exenciones personales, son las que atienden a una especial consideración del sujeto del impuesto y se aplica sólo respecto de él.

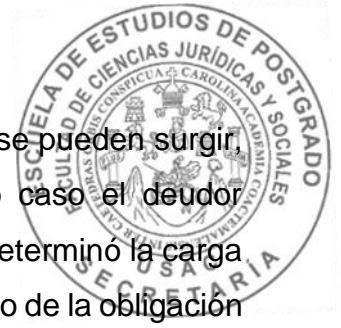
Además, las exenciones pueden ser determinadas en ley por un determinado período de tiempo el cual esté definido en esta o bien pueden ser permanentes, de igual forma deben encontrarse expresamente definidas en ley.

Para cada impuesto en particular pueden determinarse exenciones, las cuales se encuentran reguladas en las leyes específicas como por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Solidaridad, entre otros.

3.6.3. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria

Es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo, se le conoce como deudor o contribuyente. Sin embargo, la doctrina distingue al sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente por una parte y el sujeto pasivo del impuesto por otra.

En tal virtud, denomina al sujeto pasivo de la obligación tributaria como aquel que según la ley debe cumplir la prestación tributaria, esto es, enterar en arcas fiscales el impuesto y al sujeto pasivo del impuesto como aquel que incurrió en el hecho gravado o bien, se refiere a la persona respecto del cual acaeció el hecho gravado. Lo típico es que el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el sujeto pasivo del impuesto coincidan, sin embargo, excepcionalmente existen situaciones en que el sujeto que según la ley debe pagar el impuesto (sujeto de obligación tributaria o contribuyente) es distinto de aquél respecto del cual se verificó el hecho gravado (sujeto pasivo del impuesto).



En tal virtud se realiza la siguiente clasificación de las figuras que se pueden surgir, en primer lugar el responsable por deuda propia: que es en todo caso el deudor tributario, es decir, el contribuyente, por ser la persona a quien se le determinó la carga del gravamen impositivo, previo a que aquella diera origen al nacimiento de la obligación tributaria, consistente en el hecho imponible de la legislación tributaria, y por consiguiente, tiene que sufrir el detrimento económico tributario, debiendo en su caso hacer el pago normalmente pecuniario o excepcionalmente en especie.

Asimismo, surge la figura del responsable por deuda ajena que se puede ejemplificar en los sujetos de retención o percepción, es decir, que en el primer caso el agente retenedor es deudor del contribuyente, en virtud de que aquel le descuenta una porción dineraria que le corresponde pagar al fisco en concepto de tributo por cuenta del contribuyente. Y en el segundo caso, el agente de percepción recibe un monto tributario que posteriormente debe depositar. Por lo tanto, las diferencias son que los agentes de retención hacen una amputación de tributos y que luego le corresponderá pagar al fisco y por el otro lado, están los agentes de percepción que solo deben realizar una adición del monto tributario y que posteriormente deben ingresar al fisco.

Asimismo, cabe exponer de manera independiente la responsabilidad solidaria; esta responsabilidad es considerada como la responsabilidad que debe estar expresamente determinada por la ley, ya que estos siempre son ajenos al hecho imponible, en vista de que no puede imponérsele un crédito tributario a una persona que no esté relacionada con el hecho imponible, dándole origen entonces a los responsable por deuda ajena, puesto que estos son extraños al hecho generador de la obligación. Por consiguiente, es necesario hacer una separación de lo que significa la solidaridad tributaria, puesto que en la legislación tributaria esta no está establecida por la ley de forma expresa, por lo que al respecto de la solidaridad tributaria es una unidad, en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos, ya que estos deudores participan directa y conjuntamente en el presupuesto de hecho determinante de la obligación.

El responsable solidario no excluye de la relación jurídica al destinatario legal del tributo, como deudor principal a quien le es exigido el pago del tributo por parte del fisco y que ante la falta de esta se acude al responsable solidario quien es sujeto pasivo a título ajeno.



3.6.4. La base imponible y el tipo impositivo

Se la puede definir como la expresión cuantificada del hecho gravado. Al hablar de expresión cuantificada del hecho gravado nos estamos refiriendo a que este último es una conducta o acción en que incurre el particular y se debe cuantificar, ya sea en unidad física o monetaria a fin de proceder a aplicar una tasa y, en definitiva, determinar el impuesto.

La base imponible es posible clasificarla desde los siguientes criterios: en primer lugar atendiendo a la forma como se expresa la base o si se quiere como se cuantifica el hecho gravado, asimismo, atendiendo a si la base se determina en relación a elementos concretos o se deduce de ciertos hechos y de esa manera existe la determinación sobre base cierta o real y base presunta.

En cuanto al tipo impositivo, se refiere a la tasa aplicable a cada impuesto, y para el efecto sirve la base imponible, aplicando la tasa que dé como resultado el impuesto a pagar. Por lo que se puede conceptualizar la tasa imponible como el monto del impuesto por unidad de base (Zavala, 1998).

3.6.5. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos

La ley admite deducir de los ingresos, los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto. Las deducciones constituyen detracciones permitidas por la ley, con vistas a determinar la ganancia neta imponible,



para contemplar en el cálculo respectivo una serie de gastos reales o presuntos del contribuyente.

El artículo 3 del Código Tributario establece la necesidad de una ley para determinar las deducciones, reducciones, descuentos y recargos relacionados con los impuestos y asimismo, en el artículo 5 del mismo cuerpo legal establece la imposibilidad de crearse o suprimirse obligaciones tributarias ni otorgarse cualquiera de esos conceptos por analogía, lo cual sustenta el principio de legalidad en materia tributaria toda vez que los mismos constituyen obligaciones para el sujeto pasivo.

De tal manera que, la ley prevé que los recargos que constituyen los intereses imputados a un contribuyente que ha incurrido en incumplimiento del pago de los tributos a que se encuentra afecto, pueden ser objeto de condonación de conformidad con la facultad que la Constitución Política de la República de Guatemala le otorga al Presidente de la Republica en base al artículo 183, literal r); sin embargo, se establece que dicha figura puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad.

3.6.6. Infracciones y sanciones tributarias

Las infracciones formales son aquellas que no tienen ninguna vinculación con aspectos patrimoniales de la recaudación y que constituyen violación a las normas tributarias de distinta naturaleza, que están consagradas para posibilitar el control y verificación de las obligaciones tributarias de todo tipo. Pueden ser sujetos activos de estas infracciones, no sólo los contribuyentes o los responsables, sino también los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria (Saccone, 2002).

De ahí que, la sanción no sea un porcentual sobre impuesto omitido, sino que está constituida por un monto mínimo a un máximo, ambos determinados en la ley.



La legislación guatemalteca regula las infracciones y sanciones en el título tres, capítulo uno del Código Tributario, a partir del artículo 66 al 96, sin embargo, la definición legal de infracciones tributarias se encuentra en el artículo 69 del referido Código el cual establece que es:

Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal.

Asimismo, el artículo 71 del Código citado establece que son infracciones tributarias las siguientes: 1. Pago extemporáneo de las retenciones, 2. La mora, 3. La omisión del pago de tributos; 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria; 5. El incumplimiento de las obligaciones formales; 6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

Los responsables de las infracciones tributarias son los autores, y son considerados autores los que toman parte directa en la ejecución del hecho y omisión, los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción y los que participen en la ejecución de hechos sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción (Artículo 80 del Código Tributario).

Las sanciones de cada infracción se encuentran establecidas igualmente en la ley y entre ellas figuran multas específicas, cierres temporales y definitivos de empresas.

CAPÍTULO IV



Análisis de los principios tributarios constitucionales en la regulación del factor de descuento en la valuación de inmuebles

4.1. Manuales en la administración pública

En términos generales se puede definir a un manual como: “Un documento que contiene, en forma ordenada y sistemática, información y/o instrucciones sobre historia, organización política y procedimientos de una empresa, que se consideran necesarios para la mejor ejecución del trabajo” (Martínez, 1995). En tal virtud, un manual administrativo es considerado un documento que contiene en forma ordenada, sistemática y accesible, información relevante e instrucciones con el fin de asistir a los miembros de una organización o a terceros que se relacionan con ella en su actuación con respecto a dicha organización.

4.1.1. Clasificación

Por su contenido se pueden clasificar en:

- a) Manuales de organización: estos especifican las diversas unidades orgánicas que componen una institución ya sea pública o privada, comúnmente se integran por organigramas. Establecen las funciones, autoridad y responsabilidad de los distintos puestos.
- b) Manuales de procedimientos: en este tipo de manuales se establecen los principales procedimientos que ocurren en el interior de la institución, los cuales pueden ser dirigidos a los usuarios externos así como al personal a cargo de llevar a cabo los procedimientos específicos. La implementación de estos

manuales sirve para aumentar la certeza de que el personal utiliza los sistemas y procedimientos administrativos prescritos al realizar su trabajo.



- c) Manuales de políticas: se determinan las políticas que guiarán el accionar de la institución sobre las cuales se deben dirigir las actividades de la institución o empresa. Contienen los lineamientos a seguir en la toma de decisiones para el logro de los objetivos.
- d) Manuales de bienvenida: diseñado especialmente para los nuevos empleados, en este manual se detallan los antecedentes de la institución o entidad, misión, visión, valores, etcétera.

Por su ámbito se clasifican en:

- a) Manuales generales: que contienen información de la totalidad de la organización.
- b) Manuales específicos: que consignan información específica o de una determinada área, en este tipo comúnmente se encuentran los manuales de procedimientos.

4.2. Manual de Valuación Inmobiliaria, Acuerdo Ministerial 21-2005, del Ministerio de Finanzas Públicas

El Manual de Valuación Inmobiliaria es un manual de la administración pública, que por su contenido es considerado de procedimiento y por su ámbito, específico, toda vez que es creado en virtud de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles que contempla en su Artículo 16 la regulación de un manual de avalúos cuyo fin es determinar los parámetros de valuación a efecto de establecer el justiprecio de los bienes inmuebles, otorgando a la Dirección de Catastro y Avalos de Bienes Inmuebles dentro de sus

atribuciones, la facultad de formular el manual técnico respectivo así como su necesaria actualización por lo menos cada cinco años. Además quedó establecido que debía ser creado y actualizado a través de Acuerdo Ministerial publicado en el Diario Oficial en base a que el imperio de la ley se extiende a toda persona, y contra la observancia no puede alegarse ignorancia y para resguardar tal principio se estableció la obligatoriedad de la publicación del Manual.



La creación del Manual a que hace alusión la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles fue finalmente una solución para incentivar una cultura tributaria para el pago del impuesto que grava la propiedad o posesión de los bienes inmuebles, dado que anteriormente era prácticamente ineficaz el cobro del impuesto dado que los sujetos obligados al pago del mismo les asignaban valores irreales a las propiedades inmuebles, sobre los cuales se calculaba el impuesto, dando como resultado un pago insignificante que no se ajustaba a la realidad y por lo tanto el recaudo del impuesto no cumplía sus fines.

Es, entonces, en el año 2005 que surge la creación del actual Manual de Valuación Inmobiliaria, aprobado a través del Acuerdo Ministerial número 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas, el cual fue publicado en el Diario Oficial el 13 de septiembre de 2005; sin embargo, en la publicación no se encuentra el contenido del referido Manual sino que únicamente se establece la aprobación de su contenido sin publicarse el mismo.

El contenido del Manual de Valuación Inmobiliaria fue determinado por la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, adscrita al Ministerio de Finanzas Públicas, que es una entidad pública centralizada, responsable de administrar los impuestos al patrimonio, integrados por el Impuesto Único Sobre Inmuebles e Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones y le corresponde establecer y mantener el sistema de valuación uniforme y el Registro Fiscal de todos los bienes inmuebles del país.

Dicha Dirección tiene a su cargo el registro, control y fiscalización del Impuesto Único Sobre Inmuebles, así como su recaudación cuando las Municipalidades del país no posean la capacidad administrativa para absorber la recaudación del referido impuesto.



De conformidad con las funciones de la Dirección, le corresponde facilitar los mecanismos que gravan la propiedad o posesión de bienes inmuebles por parte de las municipalidades, en base a las líneas de aplicación técnica para estandarizar los procedimientos de valuación inmobiliaria en las áreas urbanas y rurales del país, con el objetivo de apoyar a las municipalidades en la creación y mantenimiento de una base de datos para el registro fiscal.

La Municipalidad de Guatemala esta está a cargo del recaudo del Impuesto Único Sobre Inmuebles de los bienes ubicados dentro de su extensión territorial, desde el año 1995 mediante convenio entre la Municipalidad de Guatemala y el Ministerio de Finanzas Públicas y tal como lo dispone la ley de Impuesto Único Sobre Inmuebles, la municipalidad administra tales ingresos de conformidad con lo que establece la ley para el efecto, utilizando los recursos recaudados para la administración municipal y obras, asimismo se tiene destinado el 70% a inversión en servicios básicos y obras de infraestructura para beneficio de los habitantes del Municipio.

Actualmente, con la aplicación del Manual de Valuación Inmobiliaria, la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles tiene como uno de sus objetivos la modernización del sistema valuatorio para fines impositivos, basado en estudios de situaciones reales con el propósito de promover la equidad y justicia en la aplicación de valores, facilitando la actualización de estos en los términos que indiquen las leyes tributarias respectivas.

Para el adecuado funcionamiento de los procedimientos previstos en el Manual de Valuación Inmobiliaria, la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles cuenta dentro de su estructura organizacional con el Departamento de Avalúo de Bienes Inmuebles, que es el responsable de coordinar las actividades relacionadas con la

valuación de bienes inmuebles oficiales y particulares, con base en el Manual de Valuación Inmobiliaria, así como revisar y verificar los avalúos tanto oficiales como privados realizados por valuadores autorizados.



Con el objeto de ilustrar el fin del Manual de Valuación Inmobiliaria, se estima necesario hacer referencia a algunos conceptos que desarrolla el referido Manual, el cual es objeto del presente estudio.

4.2.1. Avalúos

Un avalúo es la estimación del valor de un bien inmueble, basada en la investigación de mercado de bienes iguales o equivalentes; también sirve para determinar la rentabilidad, factibilidad, demanda, oferta y las posibilidades de financiamiento de proyectos en los que están de alguna manera involucrados.

El avalúo es el resultado de un proceso denominado valuación, que consiste en una serie de actividades técnicas que deben ser aplicadas y permiten determinar el valor a los bienes inmuebles y con ello elaborar y mantener actualizado el registro fiscal para fines tributarios de los bienes inmuebles para un territorio dado.

El proceso de valuación adiciona la información relativa a los valores fiscales de los bienes inmuebles. Esos valores son el resultado de un proceso de investigación económica y del cálculo matemático que permite definir y establecer los valores para la tierra en cada zona económica y zona homogénea física, ya sea urbana o rural que la constituye extensiones de tierra delimitadas dentro de un determinado espacio territorial que cuentan con características similares en cuanto a la topografía, red vial, servicios públicos, tamaño de sus predios entre otros aspectos. A los valores base definidos mediante un proceso de valuación se pueden aplicar los factores de modificación ya sea para crecimiento o decrecimiento del valor, en función de características que

definan una situación de plusvalía o minusvalía, respectivamente y los cuales son establecidos en la visita que realiza al inmueble un valuador durante el proceso.



Los valores ajustados para el terreno en una misma zona homogénea pueden resultar distintos de un inmueble a otro a la diferencia de su situación y características particulares; sin embargo, ante fines puramente fiscales, se busca la uniformidad en el avalúo, el cual constituye un criterio que se sustenta en el principio de equidad del tributo que se refiere a que todos los propietarios de bienes inmuebles de valor similar deben estar sujetos a la misma carga tributaria.

El Manual de Valuación Inmobiliaria establece los siguientes sistemas de valuación de bienes inmuebles: sistema de tasación basada en el concepto de valor del capital, sistema de análisis de las ventas, sistema de capitalización de rentas y sistema del costo de reposición. Es necesario mencionar que, los avalúos regulados en el Manual de Valuación Inmobiliaria no son exclusivamente con fines fiscales, y por ende dependiendo el fin por el cual se realiza un proceso de valuación a un bien inmueble, se distinguen los siguientes tipos de avalúos:

4.2.1.1. Avalúo comercial

Es el que se realiza con el fin de comprar o vender alguna propiedad o determinar su valor de mercado, sin embargo, dentro de los conceptos que define el Manual, el valor comercial o valor de mercado es definido como la cantidad de dinero pactada entre las partes que permutan bienes o servicios dentro de un determinado de tiempo, basado en la voluntad libre.



4.2.1.2. Avalúo bancario

Es el avalúo que se realiza con el fin de conocer el valor de una propiedad sobre la cual se otorgará un préstamo, garantizado comúnmente con una hipoteca, el valor de un avalúo bancario es aproximadamente el 70% del valor real de la propiedad, dependiendo de la política de la institución bancaria.

4.2.1.3. Avalúo catastral

Sirve para determinar el valor de los predios, obtenidos en la investigación y análisis estadístico del mercado de inmuebles.

4.2.1.4. Autoavalúo

El autoavalúo consiste en el derecho que tiene el propietario de predios de presentar el 30 de junio de cada año o antes, ante la oficina de Catastro o Tesorería Municipal, la estimación del avalúo catastral.

4.2.1.5. Avalúo fiscal

El avalúo fiscal es el proceso en el cual se determina el valor de un bien inmueble con la aplicación de un factor de descuento, el cual se determina por la Corporación Municipal, de conformidad con lo regulado en el Manual de Valuación Inmobiliaria.

Este tipo de avalúo se realiza sobre una propiedad, para determinar el monto a pagar en concepto de impuesto único sobre inmuebles, siendo su monto, un porcentaje del valor de la propiedad, obtenido mediante el avalúo. Los impuestos relacionados con el patrimonio, que se verían afectados con este avalúo son el impuesto sobre herencias



legados y donaciones y el impuesto único sobre inmuebles, sin embargo en este caso se le dará especial importancia al último.

El avalúo fiscal es importante para efectos jurídicos, toda vez que como ya se expuso, el mismo consiste en determinar el valor del bien inmueble que es el objeto sobre el cual recae el hecho generador del tributo que en este caso se denomina Impuesto Único Sobre Inmuebles y el cual será determinado al establecerse el valor del predio o lote afectado con el impuesto, ya que de conformidad con el artículo 4 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, la base impositiva será determinada por los valores de los distintos inmuebles que pertenezcan a un mismo contribuyente en calidad de sujeto pasivo del impuesto, para lo cual se debe considerar el valor del terreno, así como el valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras, entre otros aspectos que sirven para fijarle el valor al inmueble en el proceso del avalúo correspondiente.

4.3. Regulación del factor de descuento en la valuación de inmuebles contenido en el Manual de Valuación Inmobiliaria

El Manual de Valuación Inmobiliaria define al factor de descuento como el porcentaje que determinará la Corporación Municipal, el cual será de aplicación a todo el municipio, el que oscilará entre el 50% y el 75% de descuento sobre el justiprecio.

Se establece un sistema de tasación de bienes inmuebles destinado a obtener una fuente satisfactoria y práctica de ingresos fiscales los cuales deben satisfacer tres criterios esenciales, en primer lugar, que los avalúos sean uniformes, lo que se refiere al principio de equidad del tributo, en tal virtud todos los propietarios de bienes inmuebles de valor similar deben estar sujetos a la misma carga tributaria; paralelamente, bienes inmuebles cuyos avalúos sean diferentes implican un diferente nivel de carga tributaria.



Asimismo, un segundo criterio establece que los avalúos sean compensados lo que significa que en la comparación de bienes inmuebles similares deben efectuarse los ajustes que permitan valorar aspectos tales como ubicación, frente y fondo, forma, pendiente y edad de la construcción.

El tercer criterio establece el concepto de administración relativamente poco costosa del sistema de avalúos lo cual está íntimamente relacionado con el grado de eficacia y eficiencia que alcance la administración en el desempeño de su cometido específico.

El Manual de Valuación Inmobiliaria establece los factores de ajuste para determinarlos en el valor base del terreno, los cuales atienden a aspectos tales como la ubicación del inmueble, las medidas, la forma del predio, pendientes, niveles de la vía pública, entre otros aspectos que varían en cada proceso de valuación.

Tal proceso de valuación es una secuencia de actividades técnicas que permiten determinar el valor de los bienes con el fin de mantener actualizado el registro fiscal para fines tributarios, el valor es obtenido en base a un estudio económico que es realizado en cada zona homogénea física con el fin de determinar los valores que serán objeto de los factores de modificación que varíen tal valor, ya sea por aumento o disminución del mismo en función de las características del bien las cuales definen plusvalía o minusvalía. Al existir características que provoquen el decrecimiento de los valores base o catastrales, el Manual contempla la aplicación de factores de ajuste que transforman los valores base en valores ajustados que constituyen el valor sobre el cual se calculará el impuesto a pagar.

Una vez determinada la incidencia de los factores anteriores se aplicará el factor de ajuste por ubicación en esquina que genera el crecimiento en el valor sobre la totalidad o una parte. Tales factores de ajuste constituyen valores numéricos que afectarán el resultado del proceso de valuación dando como resultado el avalúo final.



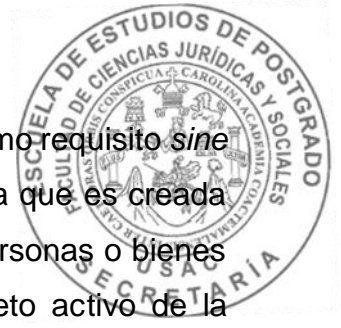
En tal virtud, está claro que el referido factor incide directamente en el valor fiscal de los bienes inmuebles, dado que el proceso de valuación será afectado con el porcentaje que el concejo municipal le otorgue y por ende la base del precio del inmueble variará de conformidad con lo que decida la administración municipal.

En términos generales se puede comparar el factor de descuento con un beneficio fiscal, dado que el resultado de la aplicación de este le permitirá a los sujetos obligados al pago del impuesto único sobre inmuebles, la disminución de su base imponible el cual es uno de los elementos del tributo logrando con esto la liberación parcial del pago del tributo, por lo que de conformidad con el artículo 3 del Código Tributario podría considerarse un beneficio fiscal.

4.4. Análisis jurídico de los principios tributarios constitucionales en la regulación del factor de descuento en la valuación de inmuebles

Al respecto de los principios tributarios constitucionales es menester hacer referencia al principio más relevante en materia tributaria como lo es la reserva de ley inmersa en el principio de legalidad el cual se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que dicho sea de paso, es el artículo que define en sí mismo al derecho tributario guatemalteco dado que el Estado en el ejercicio de su poder de imperio que constituye la facultad para crear tributos delegada exclusivamente al Congreso de la República.

Sin embargo, el poder de crear los tributos se encuentra limitado al Congreso de la República por los mismos principios constitucionales que lo inspiran, siendo la legalidad principalmente en cuanto a la reserva de ley, la igualdad, justicia tributaria y equidad, capacidad económica o de pago, no confiscatoriedad y la prohibición de la doble o múltiple tributación.



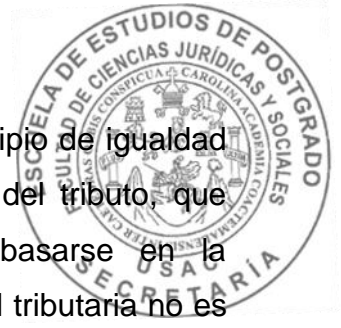
En tal virtud, todo tributo debe encontrarse contenido en una ley como requisito *sine qua non*, así como su contenido y alcances de la obligación tributaria que es creada por la ley, que da origen a una relación jurídico tributaria entre las personas o bienes afectos al tributo y el Estado de Guatemala que constituye el sujeto activo de la relación, como ente facultado para el cobro y uso de los recursos provenientes de los tributos destinados al cumplimiento de los fines del Estado.

El principio de legalidad contempla dos subprincipios en sí mismo, entre ellos la reserva de ley y la preferencia de ley, los cuales disponen la importancia que la Constitución asigna a la creación de los impuestos, tanto ordinarios como extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.

Los principios jurídicos tributarios constituyen las limitaciones al poder tributario, el que se encuentra limitado por los principios que fueron desarrollados dentro del presente trabajo de investigación, y el cual es materializado única y exclusivamente a través de leyes que deben necesariamente agotar el proceso legislativo como tal, toda vez que los mismos constituyen el único modo de la manifestación del poder tributario.

Se evidencia la importancia de los principios tributarios, que son regulados y reconocidos a nivel constitucional, dado que son considerados normas fundamentales al momento de la creación de los tributos y sus respectivos elementos y características tal como lo dispone el artículo 239 constitucional.

El principio de igualdad, relacionado con el principio de capacidad económica que establece el artículo 243 constitucional, atiende a los criterios de distribución de la carga tributaria. Otro principio vinculado a este es el de progresividad. En este sentido, se ha desarrollado el principio de capacidad de pago, que constituye las condiciones de los contribuyentes o sujeto pasivo del impuesto determinado, que definen las condiciones de los obligados para soportar y enterar el pago de los tributos a las arcas del Estado.



La equidad y la justicia tributarias están relacionadas con el principio de igualdad tributaria, que tiene como característica básica la universalización del tributo, que contempla como excepción la exención tributaria, que debe basarse en la razonabilidad en su regulación. En síntesis, se colige que la potestad tributaria no es absoluta, toda vez que la misma debe sujetarse a límites, los cuales son regulados en la Constitución y conocidos como los principios constitucionales en materia tributaria, los que velan por el pleno respeto de los derechos fundamentales de la persona y de la propiedad privada.

En tal sentido, como ya se expuso, la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria estableciendo la exclusividad del Congreso de la República para la creación de las leyes que contemplan los tributos a los cuales se encuentra afectos los sujetos pasivos determinados para cada tributo de conformidad con lo que las leyes específicas determinen.

Es así como surge la relación jurídico tributaria existente entre el sujeto obligado y el Estado quien ejerce el poder tributario, lo cual se activa al momento de darse el hecho generador de cada impuesto, según la naturaleza de los mismos, y las circunstancias que legalmente establezca la regulación de éstos.

El Impuesto Único Sobre Inmuebles, regulado en el Decreto 15-98 del Congreso de la República, establece el impuesto que grava la propiedad privada de los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos situados en el territorio nacional y consiste en un impuesto único anual sobre el valor de los bienes inmuebles, siendo el sujeto pasivo del impuesto los propietarios de los referidos bienes, poseedores y los usufructuarios de bienes del Estado y son mancomunadamente y solidariamente responsables del pago del mismo las albaceas de herencias, fiduciarios por bienes administrados en fideicomiso, usufructuarios de bienes inmuebles inscritos como tal en la matrícula fiscal y personas individuales o jurídicas por el impuesto y multas que se adeuden a la fecha de la adquisición de bienes inmuebles.



La base imponible del Impuesto Único Sobre Inmuebles la determina el valor del terreno, así como el valor de sus estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras así como el valor de los cultivos permanentes; el incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales y la naturaleza urbana, suburbana o rural, ubicación y servicios que contenga el bien.

La Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles establece las formas de determinación del valor de un inmueble que es determinante para la actualización del valor fiscal, y el mismo puede ser modificado en base a un autoavalúo, presentado por el contribuyente directamente conforme lo que el Manual de Valuación Inmobiliaria establece. Asimismo puede ser a través de un avalúo directo practicado al inmueble el cual debe ser aprobado por la municipalidad a la cual pertenezca el bien, si la misma administra el impuesto o bien por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles en los casos de las municipalidades que aún no han absorbido la administración del referido tributo. Ese avalúo técnico, realizado por el valuador autorizado por la Dirección a solicitud del propietario del bien. Asimismo, el valor fiscal es actualizado al momento de enajenarse el bien el cual debe ser mayor o igual al registrado en la matrícula fiscal.

Las tasas que determinan el impuesto anual referido se encuentran reguladas en el artículo 11 del Decreto 15-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles el cual es determinado en valores por millar, no porcentajes y el pago del mismo puede ser fraccionado en cuatro cuotas trimestrales o bien un único pago anual, sin embargo el requerimiento del cobro se da de manera trimestral a los contribuyentes.

Sin embargo, el Manual de Valuación Inmobiliaria contempla un elemento atractivo para el sujeto pasivo del impuesto, que le otorga un beneficio denominado factor de descuento, que consiste en un descuento discrecional que oscila entre el 50 y 75 por ciento otorgado por el Concejo Municipal al valor del avalúo que determina en base a

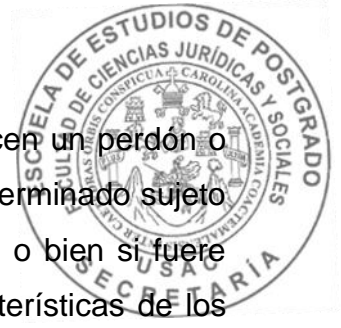
todos los elementos y aspectos característicos ya descritos anteriormente, el valor del bien inmueble, disminuyendo el valor del avalúo realizado trastocando la base impositiva, lo que se encuentra en contradicción con el principio de legalidad tributaria.



Cabe destacar que actualmente con las reformas fiscales contenidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando influyeron directamente los negocios de enajenación de bienes inmuebles, como lo es el caso en que se aplica este Manual y el referido factor de descuento, se han generado cambios que permiten que los valores impuestos a los bienes inmuebles en los documentos que sustentan el negocio jurídico sean valores reales los cuales son inscritos en la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles como una obligación del notario autorizante de dar el aviso correspondiente.

No obstante, el Manual continúa vigente y por lo tanto es aplicable por lo que, de ser solicitado por un propietario, poseedor o usufructuario de un bien del Estado, el Concejo Municipal continúa estando facultado para la autorización del mismo.

Finalmente, de acuerdo al análisis realizado en atención a los principios tributarios constitucionales así como al funcionamiento del factor de descuento regulado a través de un Acuerdo Ministerial, considerado como una disposición reglamentaria de jerarquía inferior a las leyes que determinan los impuestos así como todos sus elementos, se deduce la falta del cumplimiento del requisito *sine qua non* para la determinación de los elementos de un hecho generador así como de las exenciones y demás beneficios fiscales para lo cual exclusivamente le compete al Congreso de la República la facultad de crear y modificar las bases de recaudación de los tributos, basados en la reserva de ley del principio de legalidad el cual no es atendido ni respetado en la variación de la base imponible de un impuesto, por un ente que no está facultado para el efecto.



De acuerdo a las características de las exenciones que establecen un perdón o liberación de un hecho gravado y cuantificado que la ley otorga a determinado sujeto pasivo, ya sea que se trate de una exención basada en la persona o bien si fuere basada en el objeto, sería el caso que la ley estableciera las características de los objetos que se beneficien de tal exención al cumplirse las condiciones que lo liberen de la carga tributaria; en tal virtud, es evidente que nos encontramos en un caso de exención al hablar del factor de descuento regulado en el Manual de Valuación Inmobiliaria, Acuerdo Ministerial 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas, el cual le otorgó a su vez la facultad a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, una de sus dependencias dentro de su estructura organizacional, para crear dicho Manual, incluyendo tal factor como un incentivo para los contribuyentes a someterse al pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles en un momento en el que no existía cultura tributaria y mucho menos del pago de un impuesto que grava el patrimonio y que afecta directamente a los propietarios o poseedores tal como ya se expuso anteriormente.

Tal disposición contraviene los enunciados constitucionales que inspiran al derecho tributario y que le dan certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes quienes delegaron su voluntad a través de la soberanía otorgada al Congreso de la República el cual es el único ente facultado para disponer la imposición así como exención de los tributos que afectan a los habitantes quienes se ven afectados directamente o beneficiados en todo caso con lo que para el efecto disponga el Congreso.

4.5. Análisis jurídico de la facultad del Concejo Municipal para otorgar el factor de descuento, contenido en el Manual de Valuación Inmobiliaria

Los Concejos Municipales de las Municipalidades a las cuales pertenezca geográficamente un bien inmueble objeto de un avalúo, están facultadas para que a discreción de órgano sea otorgado al propietario o poseedor de un bien inmueble, o bien, usufructuario de bienes inmuebles del Estado, para aplicar un factor de

descuento sobre el valor que surge como resultado del proceso de valuación, sin importar si la municipalidad ejerza o no la administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles.



La facultad de otorgar el factor de descuento contenido en el Manual de valuación inmobiliaria le fue delegada al Concejo Municipal, el cual de conformidad con el Código Municipal, tiene exclusivamente a su cargo el gobierno del municipio y entre sus competencias se encuentra la emisión y aprobación de acuerdos, reglamentos y ordenanzas municipales.

El referido órgano de dirección tiene la facultad otorgada en ley para la administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles que se genere dentro de su territorio, asimismo, le compete determinar su distribución en base a los porcentajes determinados en la Ley.

El Código Municipal regula la facultad legal del Concejo Municipal para la obtención y captación de recursos para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio y para realizar las obras y prestar los servicios que se necesiten, las cuales se deben ajustar a los principios de equidad y justicia tributaria basados especialmente en el principio de legalidad.

Por lo tanto, las municipalidades pueden beneficiarse de arbitrios o contribuciones especiales y/o por mejoras, pero no pueden crearlas, sin embargo, tienen facultad de solicitarle al Organismo Ejecutivo para que con base a su poder de iniciativa de ley, presente ante el Congreso de la República el proyecto para la creación de dichas cargas o prestaciones pecuniarias en su favor, a efecto de que a través del proceso legislativo, el Organismo Legislativo los cree, sin tener ninguna participación en el proceso de creación de la ley que las contenga.

Sin embargo, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles dispone otorgarle al Concejo Municipal, en los casos que los municipios administran el Impuesto Único

Sobre Inmuebles, la aprobación de los procedimientos de valuación de manera directa de los inmuebles ubicados dentro del territorio municipal, basados en el Manual de Valuación Inmobiliaria creado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, del Ministerio de Finanzas Públicas.



No obstante el referido Manual constituye un manual técnico al establecer los procedimientos para las valuaciones así como los aspectos a evaluar para determinar el valor final de un bien del cual se requiere el dato ya sea para fines fiscales o no; el mismo incluye un aspecto cuyo origen no debiera ser distinto a una ley de carácter tributario, dado el resultado que provoca la aplicación del mismo afecta la base imponible de un impuesto, constituyendo un elemento de las bases de recaudación.

Es preciso traer a colación el principio de reserva de ley que establece que el único ente facultado para la creación de los tributos así como la determinación de los elementos del hecho generador del mismo es el Congreso de la República, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 239 constitucional y en concordancia con el 183 del mismo texto constitucional.

Cabe recordar que el hecho generador del Impuesto Único Sobre Inmuebles lo constituye la propiedad o posesión de bienes inmuebles, o bien el usufructo de bienes del Estado, por lo tanto desde el momento en que una persona encuadra en tales figuras, se convierte en contribuyente o sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria del impuesto que grava el patrimonio como lo es específicamente el Impuesto Único de pago anual determinado en el Decreto 15-98 del Congreso de la República, por lo tanto se le traslada la obligación del pago del referido impuesto al propietario, poseedor o usufructuario, desde el momento de la enajenación, naciendo en ese momento su obligación de pago.

En tal sentido, al momento de ser aplicado el factor de descuento sobre el valor de un inmueble, se entiende que el hecho generador ya surgió, por lo tanto tal factor incide y afecta directamente el impuesto por pagar, dado que varía su base imponible y por



lo tanto el cálculo del mismo y es ahí donde se configura el beneficio fiscal otorgado por el Concejo Municipal el cual no es sujeto legitimado para otorgarlo, trasgrediendo con ello el principio de reserva de ley inmerso en el de legalidad tributaria, que exige la existencia de una disposición de carácter legal creada bajo el sistema del proceso legislativo previsto en la Constitución y el cual es una atribución exclusivamente del Congreso de la República, y al no tener el Concejo Municipal tal calidad ni el Manual de Valuación Inmobiliaria la jerarquía de ley ordinaria, tal factor carece de sustento y aplicabilidad.

En ese orden de ideas, se considera trasgredido el artículo 255 constitucional, dado que a pesar que ese artículo regula que las corporaciones municipales deben procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios a efecto de poder realizar las obras y prestar los servicios que le sean necesarios, también es mandato constitucional que la captación de recursos debe ajustarse al principio establecido en el artículo 239 de la Constitución, por lo que dicho Manual entra en conflicto con disposiciones legales y no se ajusta a lo regulado en los artículos 239 literal d) y 255 de la Constitución, los cuales ordenan que se determine por ley la base imponible y el tipo impositivo. Asimismo, el artículo 255 de la ley suprema indica que los municipios deben observar tales normas a efecto de proveerse de fondos para el cumplimiento de sus fines sin embargo, la aplicación de lo dispuesto en el Manual en cuanto a la facultad otorgada a la administración del Municipio conlleva a reflejar variación en el monto de la base imponible.

Es importante dejar claro que si bien es cierto, las municipalidades ostentan el poder local y lo tienen en sentido amplio, también lo es que tiene sus limitaciones, toda vez que cualquier iniciativa que se traduzca a una exacción onerosa, debe cumplir y sujetarse a los artículos constitucionales del caso y respetar que las municipalidades únicamente captan los recursos pero no deben decretar impuestos ni tienen facultades para modificar las bases de recaudación de los mismos.



Por lo que, la regulación del factor de descuento no solo es trasgredida la reserva de ley del principio de legalidad tributaria, sino que también provoca desigualdad en los contribuyentes toda vez que no se podría garantizar la uniformidad en la tributación en casos que proceda cuando existan similitudes en la base imponible, toda vez que se verá variada en algunos casos, lo cual además no permite la existencia de justicia tributaria.

Ante la disposición legal que establece que nadie puede alegar ignorancia de la ley, así como el hecho que ninguna persona o funcionario es superior a la ley es preciso hacer referencia a la supremacía constitucional contenida en el artículo 175 constitucional que expresamente dispone que: “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.” El cual es uno de los principios fundamentales que informan al derecho guatemalteco que sitúa las normas constitucionales en una posición suprallegal lo cual además es abonado en el artículo 44 de la misma Constitución Política de la República de Guatemala que en su último párrafo establece que: “Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.”

En ese sentido, no obstante dentro del Manual de Valuación Inmobiliaria se encuentra contenida una facultad otorgada a los Concejos Municipales de las Municipalidades la República de Guatemala a otorgar el factor de descuento a los avalúos realizados a los bienes inmuebles ubicados dentro de su jurisdicción, estos órganos de dirección no pueden alegar ignorancia de la reserva de ley del principio de legalidad en materia tributaria contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala por lo que debieran abstenerse a aplicarlo, a efecto de respetar la jerarquía constitucional, dado que no obstante exista una disposición normativa que podría considerarse de categoría inferior, que les designe la facultad de reducir un valor que constituye la base imponible de un impuesto ordinario en Guatemala, siendo tal elemento una de las bases de recaudación del Impuesto Único

Sobre Inmuebles, es una facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, por lo que el otorgamiento del factor de descuento podría considerarse responsabilidad del funcionario o funcionarios que lo otorguen, por consistir en una violación a la ley en perjuicio del Estado, de conformidad con el artículo 155 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que podrían ser considerados solidariamente responsables por los daños y perjuicios causados al Estado por la disminución de la recaudación del Impuesto Único Sobre Inmuebles.



CONCLUSIONES



La Constitución Política de la República de Guatemala contempla los principios tributarios constitucionales dentro de los que resalta la reserva de ley del principio de legalidad como máximo exponente en materia tributaria, dado que por la naturaleza de los tributos es necesaria la creación de una ley ordinaria para exigir a los contribuyentes el pago de las prestaciones pecuniarias que tienen como fin el sostenimiento del Estado en cuanto a su administración y cumplimiento de fines dirigidos a prestar servicios públicos en beneficio de la población. Sin embargo, los tributos no contemplan una contraprestación directa a los obligados a pagarlos, toda vez los mismos son cumplidos al tenor de la ley creada exclusivamente por el Congreso de la República de Guatemala, ente obligado a acatar los principios constitucionales preestablecidos para lograr con ello un sistema tributario equitativo y justo.

El Impuesto Único Sobre Inmuebles, creado a través del Decreto 15-98 del Congreso de la República, consiste en un impuesto único anual el cual su base impositiva la constituye el valor de los bienes inmuebles que se determina en base al valor del terreno, estructuras, construcciones, cultivos, factores hidrológicos geográficos, ambientales así como la ubicación, servicios y otros elementos similares que influyan en el bien inmueble, y que son observados por el valuador al momento de realizar el avalúo conforme al Manual de Valuación Inmobiliaria, determinando con ello el impuesto único sobre inmuebles a pagar.

El Manual de Valuación Inmobiliaria fue creado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, con el objeto de estandarizar los procedimientos de valuación inmobiliaria a efecto de apoyar a las municipalidades en la creación y mantenimiento de una base de datos para el registro fiscal; dichos procedimientos de valuación son aplicados para determinar el justiprecio de los bienes inmuebles que son sometidos al procedimiento sea con fines fiscales o no, al cual le es

aplicable el denominado factor de descuento otorgado por el Concejo Municipal que reduce entre un 50 y 75 por ciento el valor del inmueble.



El factor de descuento se traduce en un beneficio a los propietarios, poseedores de bienes inmuebles urbanos, sub-urbanos o rurales, así como usufructuarios de bienes del Estado, valuados a través de los procedimientos establecidos en el Manual de Valuación Inmobiliaria, lo cual atenta contra del principio de reserva de ley inmerso en el principio de legalidad tributaria, al no reunir las características para ser considerado válido dentro de la legislación ordinaria en la que debiera de encontrarse regulado para subsistir, dado que, provoca variación en el Impuesto Único Sobre Inmuebles que constituye un impuesto ordinario el cual debe atender a los presupuestos constitucionales para su creación así como variación y modificación en sus bases de recaudación dentro de las cuales de las más importantes es la base imponible, sobre la cual se realiza el cálculo para el pago del tributo, causando con ello desigualdad entre los sujetos pasivos del impuesto relacionado.

La hipótesis de estudio se comprobó tras establecer que el factor de descuento contenido en el Manual de Valuación Inmobiliaria no reúne las características que exige el principio de reserva de ley contenido en el principio de legalidad regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Por lo tanto, contraría tal presupuesto constitucional dada la variación en la base imponible de un impuesto ordinario, la cual únicamente puede ser aprobada por el Congreso de la República de Guatemala a través de una ley emanada por dicho ente y no mediante una disposición de un Concejo Municipal como lo establece el referido Manual, autoridad que no está facultada para variar la base imponible del Impuesto Único Sobre Inmuebles, por ser esta una de las bases de recaudación.

REFERENCIAS



- Amatucci, A. (2001). *Tratado de derecho tributario*. Colombia: Editorial. Temis S.A.
- Arce y Florez-Valdés, J. (1987). *Los Principios Generales del Derecho y su Formulación Constitucional*. Barcelona: Editorial Bosch.
- Arrijo Vizcaino, A. (2000). *Derecho Fiscal*. 15ª. ed. México: Editorial Themis.
- Calvo Nicolau, E. (1999). *Tratado Isr, Tomo I*. México: Editorial Themis.
- De castro y Bravo, F. (2008). *Derecho Civil de España*. España: Editorial S.L Civitas Ediciones.
- De la Garza, S. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. 28va. ed., México: Editorial Porrúa.
- Fernández Sagardi, A. (1999). *Breves reflexiones sobre una reforma al Impuesto Sobre la Renta, El Mercado de Valores*. México: Revista El Mercado de Valores, Universidad Autónoma de México.
- Flores Zavala, E. (1991). *Finanzas públicas mexicanas*. México: Editorial Porrúa.
- _____ (1993). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Editorial Porrúa.
- García Belsunce, H. A. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.



García Bueno, M. C. (2002). *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*. México: Universidad Autónoma de México.

García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Editorial Ediciones Depalma.

Garza García, C. (1997). *Derecho Constitucional Mexicano*. México: Editorial Mcgraw-Hill.

Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. España: Editorial Derecho Financiero.

Giuliani Fonrouge, C. M. (1993). *Derecho financiero*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

_____ (1996). *Derecho financiero*. 3ª Edición. 6ª Reimpresión. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Iglesias Ferrer, C. (2000). *Derecho Tributario. Dogmática General de la Tributación*. 1ra. ed. Perú: Gaceta Jurídica.

Jarach, D (1969). *Curso Superior*. 2ª Edición. Buenos Aires: Editorial Depalma.

_____ (1982). *El hecho imponible*. 3ª Edición. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot.

_____ (1999). *Finanzas públicas*. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot.

Margan Manatou, E. (2003). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Editorial Porrúa.



Martin Delgado, J. (1979). *Los Principios de Capacidad Económica e Igualdad en la Constitución Española de 1978*. Núm. 60°. España: Hacienda Pública Española.

Martin, J. M y Rodríguez Usé, G. (1986). *Derecho tributario general*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo López, J.M., (1999). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 10ma. ed. España: Editorial Tecnos, S.A.

Martin Queralt, J., Lozano Serrano, C., Poveda Blanco, F. (2008). *Derecho Tributario*. 13ª Ed. Valencia: Editorial Thomson Aranzadi.

Martínez García, G.M. (1995). *Fundamentos de Administración*. México: Editorial Trillas.

Neumark, F. (1994). *Principios de la Imposición*. 2da. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda.

Pacci Cardenas, A.C. (s.f.). *Introducción al derecho tributario*. Lima.

Queralt, J.M., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo López, J.M., (1999). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 10ma. ed. España: Editorial Tecnos, S.A.

Rodriguez Lobato, R. (1986). *Derecho Fiscal*. 2da ed. Mexico: Editorial Oxford, University Press.

Saccone, M. A. (2002). *Manual de derecho tributario*. Buenos Aires: Editorial La Ley.



Sáinz de Bujanda, F. (1976). *Notas de derecho financiero*. Vol. 2º. Madrid: Universidad Computense de Madrid.

Sainz de Bujanda. (1977). *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho Universidad Complutense.

Sánchez Gómez, N. (1999). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Editorial Porrúa.

Stuart Mill, J. (1943). *Principios de economía política*. México: Fondo de Cultura Económica.

Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Valdés Costa, R. (1996). *Curso de derecho tributario*. 2da Ed. Madrid: Editorial Depalma-Temis.

Villegas, H. (1997). *Derecho financiero y tributario*. 6ta Ed. Buenos Aires: Editorial Ediciones Depalma.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7ma Ed. Buenos Aires: Editorial Ediciones Depalma.

Zavala Ortiz, J. L. (1998). *Manual de derecho tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica Conosur Ltda.

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, 3 de junio de 1985.



Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 03 de abril 1991.

Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 13 de mayo de 2002.

Ley Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94 del Congreso de la República, 29 de diciembre de 1994.

Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, 05 de marzo de 2012.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98 del Congreso de la República, 18 de marzo de 1998.

Ley de Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones, Decreto 431 del Congreso de la República, 05 de enero de 1948.

Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República, 22 de diciembre de 2008.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, 08 de mayo de 1992.

Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92 del Congreso de la República, 16 de junio de 1992.

Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, Decreto 21-2004 del Congreso de la República, 12 de julio de 2004.

Ley de Tabaco y sus productos, Decreto 61-77 del Congreso de la República, 06 de enero de 1978.



Ley del Impuesto a específico a la Distribución de Cemento, Decreto 79-2000 del Congreso de la República, 19 de diciembre de 2000.

Manual de Valuación Inmobiliaria, Acuerdo Ministerial 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas, 13 de septiembre de 2005.

Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo No. 394-2008 del Ministerio de Finanzas Públicas, 31 de diciembre de 2008.



ANEXOS



TOMO CCLXXVII

Guatemala, martes 13 de septiembre de 2005

NÚMERO 60

SUMARIO

ORGANISMO EJECUTIVO

MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS

Acuérdase autorizar el Manual de Valuación Inmobiliaria, formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles de este Ministerio, el cual determina los parámetros de valuación para el justiprecio de bienes inmuebles.

Acuérdase trasladar a la Municipalidad de Tactic, del Departamento de Alta Verapaz, la Recaudación y Administración del Impuesto Único Sobre Inmueble de su jurisdicción.

MINISTERIO DE CULTURA Y DEPORTES

Acuérdase declarar Patrimonio Cultural de la Nación a la BANDA MARCIAL DEL COLEGIO PARA VARONES SAN SEBASTIAN, como un reconocimiento a su larga trayectoria artística y cultural.

PUBLICACIONES VARIAS

MUNICIPALIDAD DE PALENCIA MUNICIPIO DEL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA
ACTA NÚMERO 34-2005 PUNTO QUINTO

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA -SAT-
ACUERDO DE DIRECTORIO NÚMERO 025-2005

ANUNCIOS VARIOS

Matrimonios ♦ Constituciones de sociedad ♦ Modificaciones de sociedad ♦ Patentes de invención ♦ Registro de marcas ♦ Títulos supletorios ♦ Edictos ♦ Remates.

ATENCION ANUNCIANTES

IMPRESION SE HACE CONFORME ORIGINAL

Toda impresión en la parte Legal del Diario de Centro América, se hace respetando el original. Por lo anterior, esta Administración ruega al público tomar nota.

ORGANISMO EJECUTIVO



MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS

Acuérdase autorizar el Manual de Valuación Inmobiliaria, formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles de este Ministerio, el cual determina los parámetros de valuación para el justiprecio de bienes inmuebles.

ACUERDO MINISTERIAL No. 21-2005

Guatemala, 9 de septiembre de 2005

MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS

CONSIDERANDO:

Que es atribución de los Ministros de Estado dictar los acuerdos, resoluciones, circulares y otras disposiciones relacionadas con el despacho de los asuntos de su ramo, conforme a la ley.

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo a lo que regula el artículo 16 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas autorizar el Manual de Avalúos cuya denominación será Manual de Valuación Inmobiliaria, mediante Acuerdo Ministerial una vez haya sido formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.

POR TANTO

En ejercicio de las funciones que le confiere el artículo 194 literales a) y f), de la Constitución Política de la República de Guatemala, y con fundamento en el artículo 27 literal m) del Decreto número 114-97, del Congreso de la República, Ley del Organismo Ejecutivo.

ACUERDA:

Artículo 1. Autorizar el Manual de Valuación Inmobiliaria, formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles de este Ministerio, el cual determina los parámetros de valuación para el justiprecio de bienes inmuebles.

Artículo 2. El Presente Acuerdo deberá publicarse en el Diario de Centro América y empezará a regir el dos de enero del años dos mil seis.



COMUNIQUESE



Marta Rosales de Rosillo
Marta Rosales de Rosillo
MINISTRA DE FINANZAS PÚBLICAS

Carolina Rodríguez
Carolina Rodríguez García
VICEMINISTRO DE FINANZAS PÚBLICAS

(0-864-32661-13-aplicaciones)

Artículo 6. De la Vigencia y Publicación. Este acuerdo empieza a regir el día siguiente de su publicación en el Diario de Centro América.

COMUNIQUESE.



Marta Rosales de Rosillo
Marta Rosales de Rosillo
MINISTRA DE FINANZAS PÚBLICAS

Carolina Rodríguez
Carolina Rodríguez García
VICEMINISTRO DE FINANZAS PÚBLICAS



Estructura interna de la dependencia

