

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



ESTHER MARBELLA ZEA BOBADILLA

GUATEMALA, OCTUBRE 2019

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

**LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN
DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por la Licenciada

ESTHER MARBELLA ZEA BOBADILLA

previo a conferírsele el Grado Académico de

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

Guatemala, octubre 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: MSC. JUAN JOSÉ BOLAÑOS MEJÍA
VOCAL IV: BR. DENIS ERNESTO VELÁSQUEZ GONZÁLEZ
VOCAL V: BR. ABIDÁN CARÍAS PALENCIA
SECRETARIO: LIC. FERNANDO ANTONIO CHACÓN URÍZAR

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: LIC. GUSTAVO BONILLA
DIRECTOR: DR. LUIS ERNESTO CÁCERES RODRÍGUEZ

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: DR. LUIS FERNANDO CORDÓN MORALES
VOCAL: MSC. GLADYS ELIZABETH MONTERROSO VELÁSQUEZ
SECRETARIO: MSC. FÉLIX RODOLFO AYALA LÓPEZ

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

Alveño & Asociados

Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
Abogado y Notario

1

Guatemala, 22 de Enero de 2019.

**Señor Director de la Escuela de Postgrado
de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
Universidad de San Carlos de Guatemala.**

Respetuosamente me dirijo a usted con relación al nombramiento de tutor de **TESIS DE MAESTRÍA**, que oportunamente me fuera comunicado por esa Dirección, por el que se me designó para que asesorara a la Maestranda **ESTHER MARBELLA ZEA BOBADILLA**, en la realización de su trabajo de investigación, por lo que rindo el siguiente dictamen:

1. DEL PROBLEMA OBJETO DE LA INVESTIGACIÓN:

La investigación se realizó sobre el siguiente problema: **“LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA”**, el cual reviste interés jurídico y doctrinario para el Derecho Tributario, por cuanto se hacen aportes interesantes para esta rama jurídica.

2. DE LA METODOLOGÍA UTILIZADA PARA EL DESARROLLO DEL TRABAJO:

En la investigación realizada para la obtención del conocimiento, que llevó a la comprobación de las hipótesis, se utilizó el método deductivo, en virtud que se partió del estudio de la doctrina general del Derecho Tributario, para arribar a lo particular en el caso de Guatemala.

3. EN LO RELATIVO AL INTERÉS GENERAL QUE REVISTE EL TRABAJO:

La investigación reviste importancia para el Derecho Tributario nacional, ya que se examina con detenimiento la institución del tributo, con sus principios y su clasificación, deteniéndose en la obligación tributaria y los modos de extinción de la misma.

4 Calle 7-53, Zona 9 Edificio Torre Azul, Of. 804 Octavo Nivel.

Tel: 2361-0229/2361-7496/2361-7523

Correo Electrónico:maaodoctorando@gmail.com

Alveño & Asociados

Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
Abogado y Notario

2

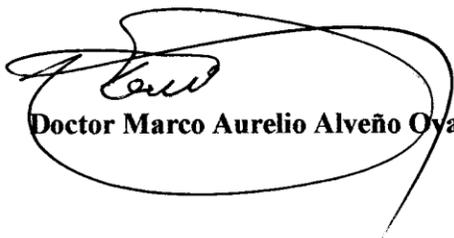
4. DE LA CONTRIBUCIÓN A LA TEORÍA DE LA TRIBUTACIÓN:

La maestranda **ESTHER MARBELLA ZEA BOBADILLA**, es de la opinión que la transacción tributaria en Guatemala carece de tratamiento jurídico sustantivo, y que, a lo sumo, se puede aplicar en el proceso judicial tributario como una excepción perentoria que ponga fin al litigio, pero no existe generalmente como extinción de la obligación tributaria.

Todo lo anterior me conduce a considerar:

- a) que el trabajo de tesis de maestría, presentado por **ESTHER MARBELLA ZEA BOBADILLA**, además de cumplir con los requisitos que impone la legislación universitaria vigente y desarrollarse con el marco metodológico adecuado, constituye un esfuerzo de investigación importante; y,
- b) por lo tanto, habiendo realizado, por mi parte el trabajo de asesoría, estimo que debe continuarse con su trámite, como lo ordena la ley, **CON MI DICTAMEN FAVORABLE.**

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Doctor Marco Aurelio Alveño Ovando

Guatemala, 30 de septiembre 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

Señor director:

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

**LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Esta tesis fue presentada por la licenciada Esther Marbella Zea Bobadilla, 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
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, 11 de octubre del dos mil diecinueve.-----

En vista de que la Licda. Esther Marbella Zea Bobadilla aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 83-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

DEDICATORIA

A Dios, por darme las oportunidades de superarme en la vida, perseguir mis sueños y ser mi guía en los momentos de adversidad. A mis papás, por quienes soy quien soy hoy y porque sin su ayuda no podría haber finalizado este camino.

A mi esposo, por su apoyo incondicional siempre. A mis amigos y a todas las personas que me acompañaron en este camino, gracias.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I - LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	1
1.1 CONCEPTO DE ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	1
1.2 ASPECTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	2
1.3 ESTRUCTURA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA	4
1.3.1 LOS INGRESOS	4
1.3.2 EGRESOS	9
1.3.3 LA ADMINISTRACIÓN DEL PRESUPUESTO	12
1.4 PRINCIPIOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA	18
1.4.1 PRINCIPIO DE ANUALIDAD	20
1.4.2 PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD	23
1.4.3 PRINCIPIO DE PUBLICIDAD	24
1.4.4 PRINCIPIO DE COMPETENCIA	25
1.4.5 PRINCIPIO DE UNIDAD	28
1.4.6 PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD	31
CAPÍTULO II - DERECHO TRIBUTARIO	33
2.1 ORIGEN DE LOS TRIBUTOS	33
2.2 CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO	38
2.3 CARACTERÍSTICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO	41
2.4 PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	43
2.4.1 PRINCIPIO DEL DESTINO DEL GASTO PÚBLICO	46
2.4.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	47
2.4.3 PRINCIPIO DE GENERALIDAD	52
2.4.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	56
2.4.6 PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD TRIBUTARIA	58
2.4.7 PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO	60
2.4.8 PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN	63



2.4.9	PRINCIPIO DE NO DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN	66
2.4.10	PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD	69
2.4.11	PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD	70
2.5	CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	73
2.5.1	IMPUESTOS	75
2.5.2	ARBITRIO	78
2.5.3	CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES POR MEJORAS	79
2.5.4	EXACCIONES PARAFISCALES	83
2.6	AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO	84
<u>CAPÍTULO III - OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</u>		91
3.1	CONCEPTO	91
3.2	CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	96
3.2.1	CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA MATERIAL Y FORMAL	97
3.3	ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	104
3.3.1	SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	105
3.3.2	OBJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	111
3.3.3	VÍNCULO JURÍDICO OBLIGACIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	111
3.3.4	CAUSA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	112
3.3.5	RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	114
3.4	EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	117
3.4.1	PAGO	119
3.4.2	COMPENSACIÓN	121
3.4.4	CONDONACIÓN O REMISIÓN	127
3.4.5	PRESCRIPCIÓN	131
3.4.6	NOVACIÓN	135
<u>CAPÍTULO IV - NOCIONES GENERALES DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA</u>		141
4.1	CONCEPTO	141
4.2	CARACTERÍSTICAS DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA	147



4.2.1	ES UN ACTO DE CONSENSO	147
4.2.2	NACE DE LA INCERTIDUMBRE DE UNA RELACIÓN JURÍDICA ESTABLECIDA	148
4.2.3	REPOSA EN CONCESIONES RECÍPROCAS	150
4.2.4	ESTÁ DESTINADO A CONSTRUIR UNA SITUACIÓN JURÍDICA NUEVA	152
4.2.5	TIENE EFECTO PRECLUSIVO	153
4.2.6	SU FIN ES RESOLVER LA CONTROVERSIA EXISTENTE	155
4.3	ELEMENTOS DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA	157
4.3.1	ELEMENTO PERSONAL	158
4.3.2	ELEMENTO REAL	161
4.3.3	ELEMENTO FORMAL	162
4.4	LA TRANSACCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA	163
4.5	DIFERENCIA ENTRE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA Y LA TRANSACCIÓN CIVIL	167
4.6	LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA	170

CAPÍTULO V - LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA **177**

5.1	TRATAMIENTO DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA	177
5.2	LOS CONVENIOS DE TRANSACCIÓN EN GUATEMALA, REGLAMENTACIÓN, APLICACIÓN LEGAL Y JURISPRUDENCIAL	182
5.3	MÉTODO DE APLICACIÓN DE LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	183
5.3.1	ELEMENTO PERSONAL	184
5.3.2	ELEMENTO REAL	187
5.3.3	ELEMENTO FORMAL	189

CONCLUSIONES **191**

RECOMENDACIONES **193**

REFERENCIAS **195**





INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el párrafo 2 de la Enciclopedia Jurídica (2014), transacción es el contrato por medio del cual las partes concluyen o previenen una controversia, haciéndose concesiones recíprocas. Es decir, es un contrato que celebran las personas que son parte de una relación jurídica sobre la que existe incertidumbre, y que con el fin de evitar el litigio o terminarlo, los contratantes se hacen concesiones recíprocas, estableciendo una nueva situación que admiten y reconocen. En el Derecho Civil es uno de los modos de extinguir las obligaciones.

La transacción fue contemplada en el artículo 41 del Modelo de Código Tributario para América Latina, de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo en 1967, como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria. Los medios de extinción de la obligación tributaria, según este Modelo de Código, eran: el pago, la compensación, la transacción, la confusión, la remisión y la prescripción.

Específicamente en relación con la transacción, en el artículo 51 se establecía que la misma era admisible en cuanto a la determinación de los hechos, y no en cuanto al significado de la norma que se pretendía aplicar, estableciendo a su vez, que el consentimiento de la administración tributaria debía contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía (art. 52). Es decir, el



Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 contemplaba a la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria, aun así, esta se encontrará limitada a aplicarse dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria. Sin embargo, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios de 1997 eliminó toda referencia a la transacción.

Estos dos modelos de Código Tributario fueron los que inspiraron el actual Código Tributario de Guatemala (Morales, 2011, p. 2), pero el Código Tributario guatemalteco, Decreto número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, no contemplan la transacción como un medio de extinción de las obligaciones tributarias de forma expresa, pues no la enumera dentro de los medios de extinción de la obligación tributaria contenidos en el artículo 35 y subsiguientes de dicho cuerpo normativo. Sin embargo, sí la contempla en el artículo 177, como una excepción que se admite en cualquier estado del proceso, una vez promovido un juicio ejecutivo en contra de un contribuyente. Etman (2003) establece:

Con la aparición de la doctrina de una redefinición del concepto del “interés fiscal”, considerado como una actuación compartida entre el particular y la Administración, (...) han renacido reclamos a favor de la utilización de acuerdos consensuados entre la Administración Tributaria y el contribuyente para solucionar conflictos tributarios. (párr. 2).

Esto se debe, primordialmente, a que la función tributaria no está compuesta



únicamente de autoridad, sin tomar en cuenta la participación y colaboración del interesado. Contemporáneamente, "... el interés público atribuido a la Administración tributaria por la ley no puede prescindir del interés legítimo del contribuyente a su desarrollo y realización". (Rosembuj, 1998, p. 12).

Estos nuevos estudios han revolucionado el campo de análisis de los medios de extinción de la obligación tributaria (Etman, 2003, párr. 2), pues se han retomado las investigaciones en relación con si, la transacción debe ser considerada como un medio de extinción de las obligaciones tributarias, o no, en vista de que los estudios de los medios de extinción de la obligación tributaria, han tomado como válidos a los mismos medios que extinguen la obligación civil.

Si bien es cierto, la ley guatemalteca no prevé la transacción como un medio expreso de extinción de la obligación tributaria, el Código Tributario tampoco establece los pormenores sobre los cuales deben versar las condiciones a pactarse en el convenio. Por lo tanto, la presente investigación evalúa si **el contrato de transacción es un medio de extinción de la obligación tributaria, porque no existe normativa que establezca que las concesiones mutuas de las partes, únicamente se refirieren a intereses, multas y recargos. Por ende, pueden incluirse dentro de las concesiones mutuas de la obligación tributaria,** o bien; las condiciones sobre las cuales versan los convenios de transacción, tales como: la funcionalidad y el impacto que tienen las mismas, con el objeto de esclarecer las condiciones sobre las cuales trata el

convenio de transacción celebrado entre la Administración Tributaria y el contribuyente.





CAPÍTULO I

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Se denomina actividad financiera del Estado al conjunto de actividades estatales que incluyen: gastos, obtención de medios económicos, gestión y manejo de los recursos que lleva a cabo el Estado para cumplir con sus fines y funciones. Por lo tanto, en el presente capítulo se ilustra a qué se refiere la actividad financiera del Estado, en sus diversos aspectos, los elementos que la estructuran y los principios que la inspiran.

1.1 Concepto de actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado es "... la acción que desarrolla el Estado, orientada a la obtención de los ingresos, con la ayuda de un conjunto de normas jurídicas, para la realización de sus fines, así como de la administración de la percepción del ingreso y de la inversión del mismo a través del gasto público." (Sánchez Miranda, 2001, p. 22). Es el "... conjunto de actos, operaciones y tareas que conforme a la legislación positiva debe de ejecutar para la realización de sus fines." (Fraga, 1968, p. 3). Por lo tanto, se puede establecer que la actividad financiera del Estado es aquella actividad con la que él mismo se procura los medios económicos que necesita para cumplir sus fines y satisfacer las necesidades públicas.



Las áreas más importantes de la actividad financiera del Estado son la obtención de los ingresos, el manejo y administración de los recursos, sean éstos propios u obtenidos y la aplicación de los recursos para cumplir sus fines. Los tres se encuentran extremadamente vinculados, puesto que deben estar relacionados, tanto cualitativa, como cuantitativamente, de conformidad con lo que se explica más adelante.

1.2 Aspectos de la actividad financiera del Estado

Es importante resaltar que la actividad financiera del Estado no se agota únicamente con la obtención de los recursos, puesto que como se estableció anteriormente, dichos recursos únicamente son un medio para cumplir los fines del Estado. Además, de conformidad con lo que establece Morales Mendoza (2015) existen aspectos innegables de la misma actividad financiera, tales como: el aspecto económico, el aspecto político, el aspecto jurídico y el aspecto sociológico.

El aspecto económico se deriva del hecho de que, a través de la actividad financiera, el Estado obtiene, maneja y aplica los recursos que recauda para sus fines y los emplea en función de los fines que se pretendan cumplir con la actividad financiera, dependiendo de las condiciones que prevalezcan en el país. El aspecto político se deriva del hecho de que el Estado tiene una naturaleza eminentemente política, y utiliza la política para la imposición de los tributos a



través de los cuales obtiene los recursos, además, dicha naturaleza política dicta los fines que se pretenden alcanzar con el hacer de la actividad financiera.

El aspecto jurídico de la actividad financiera se deriva del hecho de que la misma se encuentra altamente regulada y sometida a las normas del derecho positivo. Existen dos ramas que se dedican al estudio de la actividad financiera como tal: la primera el Derecho Financiero, y la segunda, el Derecho Administrativo. En el Derecho Financiero, las normas de las mismas tienen "... por objeto regular funciones financieras del Estado: a) Asignación de recursos. b) Proporcionar el pleno empleo con estabilidad. c) La distribución del ingreso. d) El desarrollo económico." (Sánchez Miranda, 2001, p. 23).

En el Derecho Administrativo, las normas regulan el ejercicio de la administración pública; es decir, aquellos órganos que dependen de la actividad financiera del Estado para contar con los recursos necesarios para cumplir con los fines del Estado.

Por último, el aspecto sociológico se deriva del hecho de que la actividad financiera del Estado repercute en las vidas de las personas que viven en la sociedad donde se aplica la misma. El hacer financiero es "...político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persiguen; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que se actúa y

desenvuelve; y sociológico por los elementos a los que afecta.” (De la Garza, 1982, p. 6).



1.3 Estructura de la actividad financiera

Tal y como se estableció anteriormente, la actividad financiera del Estado se divide en tres rubros:

- La obtención de ingresos, los cuales el Estado consigue a través de la explotación de su propio patrimonio, por la imposición de tributos, mediante la contratación de préstamos o la emisión de bonos.
- El manejo y administración de los ingresos, que se hace a través de la ayuda del Derecho Administrativo.
- Los egresos que se erogan para soportar los gastos de la actividad pública, como lo son, la prestación de servicios públicos y cualquier otra actividad que el Estado desarrolle.

1.3.1 Los ingresos

Los ingresos del Estado, “... según la doctrina y de acuerdo con el maestro Alejandro Boeta Vega en su obra *Derecho Fiscal, primer curso*, son:

- Ingresos Derivados. Son los que obtiene el Estado en ejercicio de su soberanía, la cual se establece en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como el caso de los tributos.



- Ingresos Reales del Estado. Son aquellos que efectivamente modifican su patrimonio incrementándolo, como los tributos, en ejercicio de su soberanía.
- Ingresos Ordinarios. Son los que obtiene el Estado, año con año, lo que recibe regular o periódicamente; como ejemplo podemos citar los que se establecen año con año en las Leyes de Ingresos, tanto de la Federación con las Estatales.
- Ingresos Originarios o Patrimoniales. Son aquellos que obtiene el Estado por la explotación de su patrimonio, es decir, de la explotación de los bienes de su dominio privado, [...].
- Ingresos Extraordinarios. Son aquellos que obtiene el Estado en un corto tiempo y después desaparecen, por ejemplo, cuando se da un incremento en el precio internacional del petróleo por un determinado período.
- Ingresos Nominales del Estado. Son aquellos que no modifican su patrimonio; son un ingreso aparente, como los préstamos que obtiene el Estado del interior, como del exterior.” (Boeta Vega citado Sánchez Miranda, 2001, p. 28).

La actividad financiera del Estado se ve reflejada en el presupuesto del Estado. “El presupuesto es el límite de gastos que una entidad puede realizar durante un año, de acuerdo con los ingresos que espera recibir, y debe ser la expresión financiera de los programas y proyectos que ejecutará para alcanzar los objetivos del plan de gobierno” (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala,



s.f. p. 8). El presupuesto no se refiere al reflejo de los gastos de un año anterior, que sea invariable, o bien, que específicamente para el Estado sea meramente un trámite legal, sino que es:

Una herramienta esencial para cualquier persona, empresa o entidad pública. (...) En el sector público, la elaboración del presupuesto permite estimar los recursos con que contaremos y distribuirlos de acuerdo con las prioridades del gobierno entre las distintas instituciones. Indica el límite de gasto de cada entidad, para realizar las actividades requeridas para alcanzar sus planes y objetivos a través de sus programas y proyectos. El presupuesto constituye una buena base para la transparencia en el uso de los recursos públicos, pues permite conocer de manera ordenada el destino del gasto realizado por las entidades públicas, y de esa forma permite evaluar los resultados de la gestión pública. Por otra parte, no pueden obtenerse recursos de préstamos y donaciones para nuevos proyectos a menos que se tenga un presupuesto que permita evaluar la capacidad de pago y endeudamiento del país. (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, s.f., p. 8).

Las decisiones sobre el presupuesto del Estado se rigen por leyes como la Constitución Política de la República de Guatemala y la Ley Orgánica del Presupuesto que indican, además, los requisitos que debe cumplir el presupuesto de cada una de las instituciones del Estado. Las leyes que aprueban los presupuestos anuales del Estado y otras leyes que también se refieren al destino del gasto público como lo son, la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y las leyes que regulan



a las entidades públicas correspondientes. Además, deben cumplir lineamientos específicos en diferentes niveles.

Es decir, deben cumplir requerimientos tanto constitucionales, como de las leyes ordinarias, así como se establecía anteriormente, y de los acuerdos emitidos por el Organismo Ejecutivo, que pueden ser: “Gubernativos, cuando son lineamientos que provienen del Presidente de la República; o bien, ministeriales cuando provienen de los Ministros. Sobre el tema presupuestario, los Acuerdos Ministeriales provienen del Ministro de Finanzas Públicas y tienen validez en entidades específicas sobre temas puntuales.” (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, s.f., p. 10).

La Constitución Política de la República de Guatemala se refiere al presupuesto del Estado en varios artículos a lo largo de su normativa, pero específicamente lo regula en el artículo 237, el cual establece que el mismo es aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en el referido cuerpo normativo, que debe incluir la estimación de todos los ingresos a obtener y los gastos por realizar. Derivado de lo anterior, se puede entender que los principios presupuestarios del Estado de Guatemala, y por ende, de los presupuestos de todas las entidades públicas, son: anualidad, universalidad y publicidad. Estos principios se desarrollan posteriormente.



No pueden incluirse en el presupuesto gastos confidenciales que no puedan comprobarse o no estén sujetos a fiscalización, sin excepciones. En la Constitución Política de la República, artículo 171 literal b., se especifican como atribuciones del Congreso de la República: aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado.

En Guatemala, según el artículo 11 de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto número 101-97 del Congreso de la República, los presupuestos de ingresos contienen la identificación específica de las distintas clases de ingresos y fuentes de financiamiento, así como los montos que se estiman para cada una de ellas. Además, en el artículo 19 se establece que el presupuesto de ingresos debe contener todos aquellos ingresos de cualquier naturaleza que se estima percibir, o recaudar, durante el ejercicio fiscal, sea el financiamiento por erogaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero; y los excedentes de fondos que se estimen se tendrán del ejercicio anterior.

De lo anterior se deriva que para el año 2019, el Congreso de la República aprobó el Decreto número 25-2018 y estableció en el artículo 1 que el Presupuesto General de Ingresos del Estado es de Q.87,715,064,000.00 originados de tres grandes rubros: ingresos corrientes, ingresos de capital y fuentes financieras, dentro de los cuales se comprenden los ingresos tributarios,



los ingresos no tributarios, las contribuciones a la seguridad y previsión social, la venta de bienes y servicios de la administración pública, las rentas de la propiedad, las transferencias corrientes, la recuperación de préstamos de largo plazo, la disminución de otros activos financieros, el endeudamiento público interno y el endeudamiento público externo. De los ingresos tributarios se encarga la rama específica del Derecho denominada Derecho Tributario, la cual se explicará posteriormente.

1.3.2 Egresos

Según el artículo 12 de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto número 101-97 del Congreso de la República, en los presupuestos de egresos se utiliza una estructura programática coherente con las políticas, planes de acción del Gobierno y planes de desarrollo territorial. Además, identifica la producción de bienes y servicios, la gestión por resultados de los organismos y entes del sector público, la incidencia económica, social y financiera en la ejecución de los gastos, la vinculación con las fuentes de financiamiento, el ámbito geográfico de ejecución de inversión pública y el aseguramiento en la calidad del gasto público.

El presupuesto de egresos del año 2019, de conformidad con el Decreto número 25-2018 del Congreso de la República en sus artículos 6 y subsiguientes, es de Q.87,715,064,000.00, exactamente igual al presupuesto de ingresos aprobados



anteriormente. En el mismo, además, se hace constar la cantidad de recursos que obtiene cada una de las instituciones del Estado. Asimismo, se incluyen normas relativas a las modificaciones presupuestarias, la prohibición de transferencia de fondos entre dependencias, la metodología a seguir en la ejecución del presupuesto y las normas de transparencia a observar por cada una de las instituciones que manejan fondos públicos.

Además, conforme lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), existen aportes obligatorios que deben incluirse en el presupuesto para cubrir los gastos de algunas entidades públicas, como lo son:

- La Escuela Nacional Central de Agricultura, que recibe el 5% del presupuesto del Ministerio de Agricultura (art. 79).
- La Universidad de San Carlos de Guatemala, que recibe el 5% de los ingresos ordinarios del total del presupuesto (art. 84).
- La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico de Guatemala, que reciben el 0.75% de los ingresos ordinarios del total asignado para el deporte federado (art. 91).
- El Ministerio de Educación y el Ministerio de Cultura y Deportes, que reciben el 0.75% de los ingresos ordinarios destinados a educación física, deportes escolares y no federados (art. 91).
- Los Consejos de Desarrollo Regionales y Departamentales, que reciben el apoyo financiero necesario para el funcionamiento de su gobierno central (art. 229).

- Las Municipalidades, que reciben el 10% de los ingresos ordinarios (art. 229).



A través de los egresos, el Estado produce diversos servicios para los ciudadanos. Cada año, el presupuesto se incrementa, aspecto comprobable mediante la simple comparación de los montos presupuestarios aprobados para el 2019 y el de los años anteriores. Por ejemplo, el presupuesto del 2018 tenía 3 mil millones de quetzales menos que el presupuesto aprobado para el 2019. ¿En qué se invierte todo ese dinero? ¿De dónde se obtienen los ingresos para financiar esos gastos? ¿Qué pasa cuando los egresos son mayores a los ingresos obtenidos? Los ingresos que se aprueban en el presupuesto son proyecciones a futuro, lo cual no significa que en realidad se cuente con los mismos. ¿Qué gastos son necesarios para el Estado? Generalmente, los gastos dependerán de la ideología del partido de turno en el poder, por mucho que los ingresos y los gastos deban estar relacionados cualitativa y cuantitativamente y ser selectivos en el tipo de gastos en los que se incurre.

Mediante un somero análisis del presupuesto, se determina que los rubros más grandes de egresos corresponden al pago de sueldos de los funcionarios y empleados públicos. La relación cualitativa y cuantitativa entre gastos e ingresos se pierde en el momento en que se aumentan las funciones del Estado o se dejan de emitir normas tributarias. El límite para la imposición de tributos responde a los principios constitucionales. El límite para la elaboración del



presupuesto corresponde a los principios que inspiran la actividad financiera del Estado. No existe un límite cuantitativo entre los mismos.

1.3.3 La administración del presupuesto

La administración del presupuesto se puede desglosar en: ejecución, evaluación y control de la ejecución presupuestaria. Estas dos etapas también forman parte del proceso presupuestario, que "... es un proceso continuo que se entrelaza con un nuevo proceso presupuestario cada año; así cuando se está ejecutando el presupuesto del año actual se está formulando el presupuesto del año siguiente." (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, s.f., p. 24).

En relación con la ejecución del presupuesto, esta es la etapa que debe entenderse como "... la realización de avances en el logro de las metas y objetivos de las instituciones, por medio de la producción de los bienes y servicios que las entidades brindan a la población, a través de la combinación de insumos (recurso humano, compra de medicamentos, etc.), los cuales deben ser comprados a los proveedores del Estado." (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, s.f., p. 27). En esta etapa se incluyen, tanto a la parte compradora de los insumos, como al proveedor de bienes y servicios al público en general. Todas las entidades que manejan fondos públicos por ley se encuentran obligadas a realizar registros de los bienes y servicios que entregan y prestan a la población.



Artículo 16. Registros. Los organismos y las entidades regidas por esta Ley están obligadas a llevar los registros de la ejecución presupuestaria en la forma que se establezca en el reglamento, y como mínimo deberán registrar:

- a. En materia de ingresos, la liquidación o momento en que éstos se devenguen, según el caso y su recaudación efectiva; y,
- b. En materia de egresos, las etapas del compromiso, del devengado y del pago. (Decreto 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, art. 16).

Para realizar la ejecución del presupuesto, tiene que existir previamente una programación. Esa programación presupuestaria la realizan las entidades estatales cada cuatro meses cuando presentan al Ministerio de Finanzas la solicitud de sus ingresos, tal y como lo establecen el siguiente artículo:

Artículo 30. Programación de la ejecución. De acuerdo con las normas técnicas y periodicidad que para efectos de la programación de la ejecución establezca el Ministerio de Finanzas Públicas, las entidades y organismos que financieramente dependan total o parcialmente del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, propondrán a dicho Ministerio la programación de la ejecución física y financiera de sus presupuestos. Este fijará las cuotas de compromisos, devengados y pagos considerando el flujo estacional de los ingresos, la capacidad real de ejecución y el flujo de fondos requeridos para el logro oportuno y eficiente de las metas de los programas y proyectos. Para la fijación de las cuotas de compromiso y devengado únicamente podrán asignarse recursos de inversión y realizar desembolsos a los programas y proyectos registrados y evaluados en el Sistema Nacional de Inversión Pública



(SNIP), conforme al avance físico y financiero de la obra, el cual debe registrarse en forma mensual en el Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP) por cada unidad ejecutora, sin excepción. (Decreto 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, art. 30).

Luego, en relación con la evaluación y control del presupuesto,

... las entidades públicas también deben determinar si con la realización de las metas propuestas para los programas y proyectos aprobados, lograron cumplir con el papel que les corresponde desempeñar de acuerdo con su razón de ser, si fueron transparentes en el uso de los recursos, si lograron mejorar la realidad de la población con la ejecución de los recursos, determinando las causas y recomendado las medidas correctivas para mejorar la capacidad de ejecución en un próximo presupuesto. (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, s.f., p. 32).

De acuerdo con la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto Número 101-97 del Congreso de la República, la evaluación básicamente corresponde a la medición de los resultados obtenidos y los efectos producidos, determinando las causas y recomendando medidas correctivas, si es que corresponde. Además de la evaluación permanente e interna que cada institución del Estado debe hacer de la ejecución de su presupuesto, el Ministerio de Finanzas Públicas también debe evaluar la ejecución de los presupuestos de las entidades, salvo las municipalidades, la Universidad de San Carlos de Guatemala y la Escuela Nacional Central de Agricultura, coordinándose con la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República.



Artículo 34. Alcance de la evaluación. La evaluación presupuestaria comprenderá básicamente la medición de los resultados físicos y financieros obtenidos y los efectos producidos, el análisis de las variaciones observadas, con la determinación de las causas y la recomendación de medidas correctivas. (Decreto 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, art. 34).

Artículo 35. Evaluación de la gestión presupuestaria. Sin perjuicio de la evaluación permanente interna que debe realizar cada Organismo del Estado, y los entes comprendidos en la presente Ley, el Ministerio de Finanzas Públicas evaluará la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y de los presupuestos de las entidades, con excepción de las municipalidades del país, de la Universidad de San Carlos de Guatemala y de la Escuela Nacional Central de Agricultura, tanto en forma periódica durante la ejecución, como al cierre del ejercicio, para lo cual considerará la situación económica y de las finanzas públicas. Tratándose de los proyectos de inversión, la evaluación se coordinará con la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República. El Reglamento establecerá los instrumentos de evaluación a utilizar, los registros a realizar y la periodicidad con que los organismos y entidades deberán remitir la información al Ministerio de Finanzas Públicas y a la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República. (Decreto 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, art. 35).

La referida Secretaría debe, a más tardar el 28 de febrero de cada año, presentar el informe de evaluación de la ejecución al Ministerio de Finanzas Públicas, y este, con base en el mismo, debe proponer las políticas



presupuestarias y los lineamientos generales para el siguiente presupuesto a formular. Por último, la Secretaría debe presentar al Congreso, a más tardar el último día hábil de marzo de cada año, un informe consolidado de evaluación y análisis de la ejecución y resultados del presupuesto del ejercicio fiscal anterior.

Artículo 23. Evaluación y políticas presupuestarias. La Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, a más tardar el 28 de febrero de cada año, presentará el informe de evaluación de la ejecución de la política general del Gobierno. Con base en esta evaluación, el Ministerio de Finanzas Públicas, en coordinación con dicha Secretaría, propondrá las políticas presupuestarias y los lineamientos generales para la formulación del Proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal que corresponda.

Así mismo, dicha Secretaría, presentará al Congreso de la República, a más tardar el último día hábil del mes de marzo de cada año, un informe consolidado de evaluación y análisis de la ejecución y resultados del presupuesto del ejercicio fiscal anterior, de conformidad con el Artículo 8 de la Ley.

Es responsabilidad directa de la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, promover la participación ciudadana en la formulación del Proyecto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal que corresponda, bajo los principios de: Participación, Transparencia, Igualdad, Tolerancia, Eficiencia y Eficacia, Equidad, Competitividad, Corresponsabilidad, Solidaridad y Respeto de los Acuerdos. (Acuerdo Gubernativo Número 540-2013, Reglamento de Ley Orgánica del Presupuesto, art. 23).



Por último, si se llegare a determinar, conforme a la evaluación, que las metas y calendarios previstos para la ejecución del presupuesto no se están cumpliendo, el Ministerio de Finanzas Públicas y la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia lo deben hacer del conocimiento de la entidad a la que le corresponde, para aplicar las sanciones y medidas correctivas que sean necesarias.

Artículo 19. Control de los presupuestos. Si por efectos del control del avance de las realizaciones de los diferentes programas del presupuesto, se establecieren desviaciones con respecto a las metas y los calendarios de trabajo previstos, el Ministerio de Finanzas Públicas en coordinación con la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, lo hará del conocimiento del Ministerio respectivo o entidad administrativa correspondiente, con el objeto de que se apliquen las sanciones y medidas correctivas que procedan. (Acuerdo Gubernativo Número 540-2013, Reglamento de Ley Orgánica del Presupuesto, art. 19).

El control del presupuesto se instaura para contribuir al fortalecimiento de las capacidades de los funcionarios públicos en la ejecución del presupuesto, lograr los objetivos planteados y utilizar de mejor manera los recursos del Estado. Busca mantener la transparencia en la actividad de las entidades públicas y promueve la responsabilidad de los empleados públicos para que manejen eficientemente los bienes públicos, y a su vez, respondan por el mal manejo de los mismos.



1.4 Principios de la actividad financiera

Como se estableció anteriormente, al presupuesto, y por ende a la actividad financiera del Estado de Guatemala lo inspiran los principios de anualidad, universalidad y publicidad (Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, s.f., p. 11). Según la doctrina, el presupuesto de un Estado, además de los principios antes indicados, debe cumplir con los principios de: competencia, unidad y especialidad. A continuación, se determinará a qué se refiere cada uno de ellos.

La mayoría de los principios se encuentran contemplados en el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala (Const.). A continuación, se cita dicho artículo con el objeto de ilustrar el contenido del mismo, previo a discutir cada uno de los principios con mayor detalle:

Artículo 237.- Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y los gastos por realizar.

La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos.

Los organismos, las entidades descentralizadas y las autónomas podrán tener presupuestos y fondos privativos cuando la ley así lo establezca. Sus presupuestos se enviarán obligatoria y anualmente al Organismo



Ejecutivo y al Congreso de la República, para su conocimiento e integración al Presupuesto General; y además, estarán sujetos a los controles y fiscalización de los organismos correspondientes del Estado. La ley podrá establecer otros casos de dependencias del Ejecutivo cuyos fondos deben administrarse en forma privativa para asegurar su eficiencia. El incumplimiento de la presente disposición es punible y son responsables personalmente los funcionarios bajo cuya dirección funcionen las dependencias.

No podrán incluirse en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado gastos confidenciales o gasto alguno que no deba ser comprobado o que no esté sujeto a fiscalización. Esta disposición es aplicable a los presupuestos de cualquier organismo, institución, empresa o entidades descentralizada o autónoma.

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su ejecución analítica son documentos públicos, accesibles a cualquier ciudadano que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas dispondrá que copias de los mismos obren en la Biblioteca Nacional, en el Archivo General de Centro América y en las Bibliotecas de las Universidades del país. En igual forma deberán proceder los otros organismos del Estado y las entidades descentralizadas y autónomas que manejen presupuesto propio.

Incurrirá en responsabilidad penal el funcionario público que de cualquier manera impida o dificulte la consulta.

Los Organismos o entidades estatales que dispongan de fondos privativos están obligados a publicar anualmente con detalle el origen y aplicación de los mismos, debidamente auditado por la Contraloría General de Cuentas. Dicha publicación deberá hacerse en el Diario Oficial

dentro de los seis meses siguientes a la finalización de cada ejercicio fiscal. (Const., 1985, art. 237).



1.4.1 Principio de Anualidad

El principio de anualidad del presupuesto establece que "... la previsión que el presupuesto supone no debe exceder el plazo de un año, que puede ser el año simplemente calendario o un año convencional, como ocurre por ejemplo en Inglaterra, en que el año fiscal se extiende desde el 1º de julio al 1 de julio." (Araneda Dörr, 1994, p. 81). El principio de anualidad nace del principio de la representación política, puesto que además de que se le diera la autorización para crear tributos, tendría que dársele la autorización para aprobar regularmente el destino que se le daría a tales fondos. (Hernández Valle, 1992, p. 113). Este principio se encuentra contemplado en el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala, citado con anterioridad.

Este principio contiene dos aspectos específicos: el primero, que se refiere a que los presupuestos deben aprobarse cada año, y el segundo: "... el principio de especialidad temporal, según el cual los presupuestos deben ejecutarse dentro del período del año." (Menéndez Moreno, Alonso Murillo, et. al., 2009, p. 478). Ello implica entonces, que no solo se debe observar la aprobación del presupuesto conforme a lo que dicta la ley, en los tiempos en los que la misma establece, sino que también todos los ingresos y gastos públicos que se tengan,

deben ejecutarse dentro del ejercicio presupuestario para el cual han sido previstos y aprobados.



Afirma el postulante que el artículo 3 del Decreto 10-2002 del Congreso de la República, infringe los principios de anualidad y unidad del presupuesto regulados en el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al destinar de manera perpetua e indefinida, por medio de una ley distinta a la que aprueba el presupuesto, una suma integrante del total de ingresos del Estado, equivalente a lo recaudado a través de dicho impuesto, a fortalecer el financiamiento de los gastos de salud preventiva y curativa a cargo del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, tergiversando la potestad legislativa de ordenar el gasto año con año, como corresponde en el sistema democrático, conforme las prioridades que en su momento se estimen convenientes, y a la facultad de los organismos autónomos de administrar los recursos que se destinen a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones. A este respecto, esta Corte ha señalado que: "...de conformidad con el artículo 237 de la Constitución, el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado debe aprobarse para cada ejercicio fiscal, lo que, vinculado con la potestad del Congreso de la República de aprobarlo anualmente (artículo 171 inciso b) implica que, salvo las asignaciones de orden constitucional por ejemplo, a municipalidades, Universidad de San Carlos, deporte federado, Organismo Judicial) no es posible ordenar por medio de una ley ordinaria que cualquier porcentaje del Presupuesto de Ingresos Ordinarios se destine a un fin específico, pues ello contraviene los preceptos citados en este apartado, los que, respectivamente, protegen, entre otros principios jurídicos, la unidad del Presupuesto y la potestad legislativa de ordenar el gasto año con año, como corresponde en el sistema democrático, en que el Congreso, cuya composición política es variable según las manifestaciones electorales y soberanas del pueblo,



puede determinar las prioridades que, en su momento, estime convenientes. Una interpretación diferente de este supuesto desnaturalizaría tal potestad, pues bien podría darse que un Congreso resolviera, mediante leyes, ordenar asignaciones para muy diversos objetos...” (Sentencia de fecha veintitrés de marzo de mil novecientos noventa y ocho, expediente seiscientos ochenta y ocho-noventa y siete), como lo que sucede en el presente caso, al destinarse por medio del artículo 3 de la Ley del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Bebidas Alcohólicas Mezcladas y Alcoholes para Fines Industriales, los ingresos de dicho impuesto para un fin específico e indefinido, vulnerando los principios de anualidad y unidad del presupuesto, contenidos en el artículo 237 constitucional. (CC, 641-2003, sentencia del 31 de julio de 2003).

Algunos sectores doctrinarios se oponen a este principio, por el simple hecho de que existen algunas obras públicas que por su magnitud son imposible de realizar en un período tan corto. “Una planificación racional en estas condiciones, exige una previsión superior al año, ya que, en caso contrario, el plan quedaría inconcluso y sometido a las diferencias de opiniones, criterios y orientaciones políticas reinantes en las anualidades en que se consultara cada parte del plan.” (Araneda Dörr, 1994, p. 82) y que para subsanar estos problemas, en algunas ocasiones y en algunos Estados existen leyes denominadas leyes especiales de gastos, cuya duración excede por supuesto la duración del presupuesto anual y que no pueden ser reformadas por presupuestos posteriores, limitándose a asignar únicamente el gasto ya previamente asignado a través de esa ley.



1.4.2 Principio de Universalidad

El principio de universalidad del presupuesto se refiere a que el presupuesto debe incluir y estimar todos los ingresos a obtener, así como todos los gastos e inversiones a realizar. Este principio también se encuentra contemplado en el artículo 237, de la Constitución Política de la República de Guatemala, citado con anterioridad.

Como se estableció anteriormente, esto se ve reforzado por lo establecido tanto en la Ley Orgánica del Presupuesto, como en el Decreto número 25-2018, ambos emitidos por el Congreso de la República, que aprueba el presupuesto para el año 2019. “Según el principio de universalidad, todos los ingresos y gastos deben venir expresados o reflejados por separado, de tal modo que la Administración Pública sólo debe ejecutar el contenido del documento presupuestario. (Las contingencias imprevistas no pueden ser recogidas en el documento presupuestario, lo que en muchos, plantea la necesidad de elaborar presupuestos especiales con tal carácter).” (Soto, 2014, párr. 59).

Desde el punto de vista económico se ha definido al Presupuesto como la expresión contable del plan económico de la Hacienda Pública para un periodo determinado. En el plano jurídico se le conceptúa como la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que como máximo puede reconocer el Estado y sus organismos autónomos y de los



derechos que se prevea liquidar durante el ejercicio correspondiente. En este último destacan principios: de unidad, que persiguiendo facilitar el control de la actividad financiera exige un sólo presupuesto en cada ejercicio económico; de universalidad, por el que requiere que en el presupuesto se contengan todos los ingresos y todos los gastos; de temporalidad, significando que el presupuesto se refiere a un periodo de tiempo determinado, generalmente un año natural; y de especialidad, en su triple acepción: (a) de especialidad cualitativa, consistente en que todos los recursos asignados en un presupuesto a un objetivo determinado sólo pueden invertirse en el mismo; (b) de especialidad cuantitativa, con el que se expresa que puedan contraerse, girarse y realizarse únicamente los gastos hasta el importe previsto; y (c) de especialidad temporal, que insiste en referirlo a un tiempo determinado. (CC, 001-2001, 002-2001 y 004-2001, sentencia del 5 de abril de 2001).

1.4.3 Principio de Publicidad

El principio de publicidad se refiere a que el presupuesto es un documento público y que debe ser accesible a cualquier ciudadano que quiera consultarlo. Este principio también se encuentra contenido en el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala, citado con anterioridad, y básicamente es que "... los ciudadanos deben tener conocimiento sobre el destino de los recursos que se financian con los tributos que pagan." (Del Castillo Torres, Ager Vázquez, Guerrero Arroyo, 2006, p. 180). Básicamente implica que el presupuesto sea, como su nombre lo indica, público y pueda ser conocido por los ciudadanos.



“El principio de publicidad del presupuesto está conectado con la atribución de la elaboración del presupuesto al poder legislativo (...) está conectado, igualmente, con las estructuras democráticas de los estados. Lejos queda ya que el presupuesto sea un secreto de Estado como ocurría en el antiguo régimen, y en los actuales sistemas políticos totalitarios.” (Álvarez García, 2010, p. 272). Pero, además de lo anterior, también pretende que sea conocido en las diferentes fases del ciclo de formulación del mismo.

1.4.4 Principio de Competencia

El principio de competencia se refiere al hecho de que “...el Parlamento, como representante de la soberanía popular en ejercicio de la competencia legislativa, autoriza los presupuestos del Ejecutivo, el Gobierno tiene la competencia para la elaboración y ejecución de los presupuestos autorizados. El principio de competencia supone asumir la distribución de funciones o tareas entre los poderes del Estado (...). El Ejecutivo propone y ejecuta, el Legislativo aprueba y el Judicial, controla.” (Del Castillo Torres, Ager Vázquez, Guerrero Arroyo, 2006, p. 180). Por lo tanto, basándose en la división de poderes, a cada uno le corresponde un aspecto específico del presupuesto. En Guatemala en realidad, al Poder Judicial no se le da mayor injerencia en lo que se refiere al presupuesto, puesto que no se dedica a fiscalizar la ejecución presupuestaria *per se*.



La competencia en sí misma, como la definen algunos autores, es una actuación idónea que emerge en una tarea concreta, en un contexto con sentido.” (López Román, Montenegro de Timarán, Tapia Fierro, 2006, p. 95). El

Diccionario de la Real Academia Española la define como incumbencia, pericia, aptitud o idoneidad para hacer algo o intervenir en un asunto determinado, y específicamente en el ámbito legal, la define como las atribuciones que corresponden a una entidad pública o autoridad judicial o administrativa. Por lo tanto, de acuerdo con lo anterior, se infiere que cada dependencia del Organismo Ejecutivo es la responsable de elaborar el presupuesto para el funcionamiento de su entidad y el Organismo Legislativo es el encargado de llevar a cabo todo el procedimiento para su correspondiente aprobación.

Conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, la competencia para la elaboración del presupuesto del Estado se lleva a cabo de acuerdo con lo siguiente:

- El Presidente de la República, a través del Ministerio de Finanzas Públicas, debe enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con 120 días de anticipación al inicio del siguiente ejercicio fiscal (art. 171 b) y (183 j)
- El Congreso aprueba, modifica o imprueba a más tardar 30 días antes del nuevo ejercicio fiscal. De no ser aprobado, continúa vigente el



presupuesto del ejercicio fiscal anterior, el cual puede ser modificado o ajustado por el Congreso (art. 171 b)

- Los Ministerios, las Secretarías de la Presidencia, los Organismos del Estado, las entidades descentralizadas y autónomas pueden tener presupuestos y fondos privados cuando la ley lo permite, pero tienen prohibido tener gastos confidenciales y además anualmente deben enviar sus presupuestos al Organismo Ejecutivo y al Congreso para su conocimiento e integración al presupuesto general, quedando siempre sujetos a los controles y fiscalización de los organismos del Estado (art. 237)
- El Presidente a través del Ministerio de Finanzas Públicas debe enviar cada cuatro meses al Congreso un informe analítico sobre la ejecución presupuestaria, para su conocimiento y control (art. 183 w)
- El Ministerio de Finanzas Públicas, los organismos del Estado y las entidades descentralizadas y autónomas deben presentar al Congreso de la República la liquidación del presupuesto anual y a la Contraloría General de Cuentas dentro de los primeros tres meses de cada año (art. 241).



- La Contraloría General de Cuentas debe emitir un dictamen en un plazo de dos meses sobre las liquidaciones del presupuesto de las instituciones y debe remitirlos al Congreso de la República, quien aprueba o imprueba su liquidación (art. 241)
- El Congreso debe aprobar o improbar anualmente, total o parcialmente, y previo informe de la Contraloría, el detalle y justificación de todos los ingresos y egresos de las finanzas públicas que le sea presentado por el Organismo Ejecutivo (art. 171 d)

De igual manera, la competencia para la ejecución del presupuesto será de cada institución a la que le sean asignados fondos para ejecutar y conforme todo lo anterior, el Congreso y la Contraloría son los que de alguna manera fiscalizan y liquidan la ejecución del presupuesto en sí.

1.4.5 Principio de Unidad

El principio de unidad se refiere a que "... todos los ingresos y gastos públicos se incluirán en un solo presupuesto, prohibiendo la existencia de presupuestos extraordinarios y especiales; es una consecuencia del principio de universalidad que tiene por objeto facilitar al Legislativo el ejercicio del control presupuestario". (Del Castillo Torres, Ager Vázquez, Guerrero Arroyo, 2006, p. 180). A este principio en la realidad, y en Guatemala por lo menos, de alguna manera se le



contrapone el hecho de que la misma Constitución permite que las instituciones que tienen fondos privativos tengan su propio presupuesto en relación con los mismos. Lo único que salvaguarda este principio en relación con ese tema es que, siempre obliga a las referidas instituciones a que remitan los presupuestos de los fondos privativos al Congreso, para salvaguardar este principio e incluirlo dentro del presupuesto general.

En cuanto al régimen financiero, el artículo 237 constitucional establece que el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en la Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar. La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos. Los organismos, las entidades descentralizadas y las autónomas podrán tener presupuestos y fondos privativos cuando la ley así lo establezca. Sus presupuestos se enviarán obligatoria y anualmente al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, para su conocimiento e integración al Presupuesto General; además, estarán sujetos a los controles y fiscalización de los órganos correspondientes del Estado. La ley podrá establecer otros casos de dependencias del Ejecutivo cuyos fondos deben administrarse en forma privativa para asegurar su eficiencia.

Establece también el referido precepto supremo que no podrán incluirse en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado gastos confidenciales o gasto alguno que no deba ser comprobado o que no esté sujeto a fiscalización. Esta disposición es aplicable a los presupuestos de cualquier organismo, institución, empresa o entidades descentralizada o



autónoma. El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su ejecución analítica son documentos públicos, accesibles a cualquier ciudadano que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas dispondrá que copias de los mismos obren en la Biblioteca Nacional, en el Archivo General de Centro América y en las Bibliotecas de las Universidades del país. En igual forma deberán proceder los otros organismos del Estado y las entidades descentralizadas y autónomas que manejen presupuesto propio. Incurrirá en responsabilidad penal el funcionario público que de cualquier manera impida o dificulte la consulta. Los Organismos o entidades estatales que dispongan de fondos privativos están obligados a publicar anualmente con detalle el origen y aplicación de los mismos, debidamente auditado por la Contraloría General de Cuentas.

Así también el artículo 238 constitucional establece que La Ley Orgánica del Presupuesto regulará todo lo relacionado con la formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y las normas a las que conforme a la Constitución Política de la República de Guatemala se somete su discusión y aprobación; también con los casos en que puedan transferirse fondos dentro del total asignado para cada organismo, dependencia, entidad descentralizada o autónoma. Con la salvedad que no podrán transferirse fondos de programas de inversión a programas de funcionamiento o de pago de la deuda pública; lo relacionado con el uso de economías y la inversión de cualquier superávit en ingresos eventuales; lo referente a las normas y regulaciones a que está sujeto todo lo relativo a la deuda pública interna y externa, su amortización y pago; las medidas de control y fiscalización a las entidades que tengan fondos privativos, en lo que respecta a la aprobación y ejecución de su presupuesto; la forma y cuantía de la remuneración de todos los funcionarios y empleados públicos, incluyendo los de las entidades descentralizadas. Regulará especialmente los casos en los que algunos funcionarios, excepcionalmente y por ser necesario para el



servicio público, percibirán gastos de representación; la forma de comprobar los gastos públicos, y las formas de recaudación de los ingresos públicos. El artículo 239 constitucional establece la facultad exclusiva del Congreso de la República de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de su recaudación, entre las que contempla el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y las sanciones, lo cual hará conforme a las necesidades del Estado y, en todo caso, de acuerdo con la equidad y justicia tributaria. (CC, 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, sentencia del 17 de septiembre de 2015).

Por lo tanto, mediante este principio se le facilita al Congreso de la República el control presupuestario.

1.4.6 Principio de Especialidad

El principio de especialidad establece que ciertas alternativas deben tener ciertos recursos para financiarlas. “Dichas elecciones, vinculan al Ejecutivo y deben ser cumplidas en su ejecución. El objetivo es evitar que la gestión gubernamental pueda exceder los límites marcados por el poder Legislativo.” (Del Castillo Torres, Ager Vázquez, Guerrero Arroyo, 2006, p. 180).



El principio de especialidad, a su vez, contiene el principio de especialidad cualitativa, el de especialidad cuantitativa y el de especialidad temporal. El primero se refiere a que "... todos los recursos asignados en el presupuesto a un determinado objetivo deberán invertirse exclusivamente en dicha finalidad." (Calvo Prieto, Martos Navarro, Martínez del Fresno, 2004, p. 268). El segundo, en cambio, se refiere a que: "... sólo podrán ser contraídos, girados y realizados los gastos en el caso y hasta el importe previsto en el presupuesto." (Calvo Prieto, Martos Navarro, Martínez del Fresno, 2004, p. 268). El tercero se refiere a que los gastos deben ser contraídos, asignados y pagados "... sólo dentro del período para el cual se han autorizado." (Calvo Prieto, Martos Navarro, Martínez del Fresno, 2004, p. 268).

Por lo tanto, el principio de especialidad se refiere a que los recursos asignados a determinado rubro en el presupuesto deben invertirse en el mismo, en el momento previsto para lo mismo y hasta los montos previstos por el mismo (no menos, así como tampoco más).



CAPÍTULO II

DERECHO TRIBUTARIO

El fin del Estado es satisfacer el bien común y para hacerlo, requiere de recursos económicos que le permitan realizar sus fines; los tributos son una de las formas mediante las que el Estado adquiere esos recursos económicos. Según Merino (2001), el tributo es "... el ingreso público de Derecho Público que consiste en una prestación pecuniaria coactiva, que se debe a un ente público, se fundamenta jurídicamente en el poder de *imperium* del ente impositor, tiene como fin cubrir las necesidades financieras del ente público y su causa última es la capacidad de los que los soportan". (p. 49) y el Derecho Tributario es la rama del Derecho que se compone de principios, normas, características y principios que se refieren a los tributos, desde su imposición hasta su recaudación. A todos ellos se referirá el presente capítulo.

2.1 Origen de los tributos

Los tributos nacieron con el surgimiento del Estado, la división del trabajo, la división de la sociedad en clases antagónicas y el surgimiento de la propiedad privada, con el fin último de servir para el sostenimiento del Estado. Los "... primeros recursos tributarios fueron aquellos que el Estado obtuvo mediante el ejercicio de su poder imperial o a través de costumbres que luego se convirtieron en leyes, en la Roma antigua." (Mosquera, 2012, p.1). Originalmente, los tributos tenían el fin de servir como ofrenda para los dioses, pero luego eso se cambió

para que pudieran servir como ofrenda para aquel que había sido designado por los dioses para gobernar (Gómez, 2010, p. 10).



Desde Roma y Grecia antiguas, los tributos eran impuestos a las civilizaciones vencidas en las guerras, obligándolas a tributar a Roma y sostener, tanto a su ejército (para continuar con la conquista), como a su gobierno. Obviamente, los tributos impuestos a los vencidos estaban por encima de lo que tributaban los propios romanos. (Gómez, 2010, p. 11). De la Grecia antigua se heredó, hasta nuestros días, el concepto de la progresividad en el pago de los impuestos (Mosquera, 2012, p. 1), conforme al principio de capacidad de pago de las personas.

Los tributos se convirtieron en ofrenda para las personas designadas por los dioses como gobernantes. Durante la Edad Media dicho principio se afianzó aún más. No se trataba de pagarle al gobierno en sí, sino a la cabeza del gobierno, que en la totalidad de las civilizaciones de esa época eran de carácter monárquico; y, por ende, a quien se tributaba era a la Corona. En primer término, los nobles apoyaban económicamente en las guerras contra los enemigos, y luego, cuando la intensidad y frecuencia de las guerras ya no hizo posible que únicamente se recurriera a los nobles, tributaba cualquier persona, aunque no perteneciera a la nobleza (López, s.f., p. 2). La diferencia principal entre unos y otros, radicaba en que los nobles recibían, por lo general, una contraprestación por parte de la Corona a cambio de los tributos, que ofrecían



tierras y favores, y de no recibirlos, no tributaban a la Corona. Las personas que no eran nobles, únicamente podían tributar a la Corona y esperar que les llegara ayuda de parte de la misma en caso de necesitarla.

“La estructura del sistema financiero medieval podemos afirmar que fue discriminatorio debido a que no todos los ciudadanos contribuyeron al sostenimiento de las cargas públicas. Desde un principio quedaron exentos los nobles y eclesiásticos e incluso los paniaguados o gentes protegidas por ellos.” (López, s.f., p. 2).

Debido a que los españoles conquistaron América en nombre de la Corona española, se implantaron las mismas prácticas tributarias, con el objeto de que la monarquía se enriqueciera con los tributos que pagaban las personas que se encontraban en los territorios conquistados o vencidos. No obstante, los tributos en América ya existían y ya habían pasado por las etapas enunciadas al principio del presente capítulo, que refiere que primero tenían el fin de servir como objeto de ofrenda a los dioses, y luego, pasaron a ser las ofrendas hechas a las personas designadas por los dioses para gobernar.

En el período preclásico y clásico, los mayas llegaron a desarrollar organizaciones sociales complejas que demuestran la existencia de la tributación en su cultura. (SAT-ICEFI, 2007, p. 2), generándose los tributos, especialmente, por actividades de producción, comercio e intercambio local e



interregional. Ahora bien, en el período postclásico, debido al incremento en las guerras entre regiones, los tributos fueron utilizados como signo de sometimiento, pues la región perdedora en una guerra debía rendir tributos a la región vencedora para sostener a su ejército y gobierno (SAT-ICEFI, 2007, p. 3).

En cuanto a la conquista y colonización en América, el sistema de tributación cambió de como era antes de la llegada de los españoles, pues las colonias se consideraban parte del territorio español, y por ello, debían rendirle tributo a la Corona española y no a sus gobiernos locales. Para ello, la Corona se organizó de modo tal, que llegó a desarrollar nuevas instituciones para mantener el control político y económico de los territorios conquistados y es por ello que, a lo largo del período colonial, por lo menos en Guatemala, se implementaron tributos que servían para cubrir los gastos de funcionamiento, tanto de la administración local, como de la Corona. Los tributos más sobresalientes de esa época fueron: el tributo, el papel sellado, el impuesto sobre el aguardiente y la pólvora, las bulas de la Santa Cruzada, el noveno real, la alcabala y el impuesto aduanal, entre otros.

El gobierno de la Nueva España, poco a poco se fue enriqueciendo gracias principalmente al pago de los tributos a que estaban obligados los indígenas. Además de ello, el gobierno cobraba altos impuestos por realizar actividades comerciales, como la alcabala y el impuesto aduanal. También recibía la quinta parte de la producción mineral. (Guerrero, 2002, p. 88).



Con la independencia de Guatemala, luego de una serie de guerras civiles (SAT-ICEFI, 2007, p. 11) y cambios dramáticos entre sistemas políticos con ideologías contrapuestas que parecieran llegar hasta nuestros días, la regulación tributaria del país ha sufrido un sinnúmero de reformas, decretando y aboliendo impuestos, cambiando las formas para recaudarlos y firmando cada vez más tratados internacionales que tienen que ver con la materia. Ello se debe, a que entre muchas otras cosas, el gobierno de turno trata siempre a los impuestos como una meta, como un fin en vez considerarlos un medio para cumplir los fines del Estado. Por ello se escucha tanto en los medios de comunicación sobre “la meta recaudatoria del año”, entre otros. Ello genera inestabilidad, porque mientras sean tratados como un fin, siempre existirán reformas y nuevas leyes en materia tributaria que busquen solucionar el “problema” de la pobre recaudación tributaria.

Sin embargo, los tributos sostienen la actividad pública, por lo que, en donde no existe Estado, no se tributa. Lo anterior no justifica que se pueda instaurar cualquier tipo de impuesto; pero si se requiere Estado y actividad pública, deben aceptarse los tributos que el Estado imponga y deben pagarse, por ser los tributos el precio que se paga por la civilización. Sin tributación no existe forma de financiar la actividad del Estado. Los tributos son aquella cantidad de dinero que las personas tienen que pagar para el sostenimiento del Estado y el gasto público, por imposición del Estado en uso de su poder de imperio.



2.2 Concepto de Derecho Tributario

Gianini define al Derecho Tributario como "... aquella parte del Derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos." (Gianini, 1957, citado por Bravo, 1997, p. 41), y García lo define como "... el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan." (García, 1999, citada por Alveño, 2015, p. 35). En el contexto de la presente tesis, el Derecho Tributario es el conjunto de normas, principios e instituciones que regulan lo relativo al tributo, desde su nacimiento hasta su conformación como obligación tributaria, para su posterior determinación y liquidación.

El Derecho Tributario es aquella rama del Derecho Público que forma parte del Derecho Financiero, pero que no debe confundirse con este. Ello, debido a que el Derecho Financiero comprende "... las normas del derecho público positivo que tienen por objeto la reglamentación de las finanzas de las colectividades públicas (Estado y otros entes con administración propia existentes en el interior de aquél)." (Brière, 1910, citado por Fonrouge, 2005, p. 23), mientras que el Derecho Tributario se interesa únicamente por los tributos.

El Derecho Tributario, el Derecho Financiero, el Derecho Fiscal y el Derecho de Hacienda tienden a confundirse aún a la fecha. Ello se debe a que "... la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos, no se limita a

establecer y recaudar impuestos. Su ámbito es mucho más amplio.” (Sainz de Bujanda, 1975, citado por Alveño, 2015, p. 33), pero confundirlos en realidad es incorrecto. Si bien es cierto, todos son parte del Derecho que regula la actividad financiera del Estado, el Derecho Tributario no incluye la regulación de los actos que tienden a obtener los recursos económicos con los que trabaja el Estado, y la regulación de los actos mediante los cuales se utilizan esos recursos económicos para la actividad del Estado, pues al Derecho Tributario le interesa únicamente lo primero.

En Guatemala, y posiblemente en la mayor parte del mundo, dependiendo del sistema jurídico de cada país, el Derecho Tributario está dividido en dos partes:

- a) Parte general: en donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos. Es la parte teóricamente más importante, porque en ella se comprenden todos aquellos principios que regulan la relación entre Estado y contribuyente, y que en todo Estado de Derecho es imprescindible observar para evitar que las normas tributarias se apliquen de forma arbitraria.
- b) Parte especial: en donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario. Por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, etcétera.





Es importante diferenciar entre Derecho Tributario, Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho de Hacienda. A continuación, el concepto de cada uno de ellos:

- Derecho Financiero: es aquella rama del Derecho Público que regula los actos para percibir los ingresos que requiere el Estado para la actividad pública, así como también, regula los actos de organización de dichos recursos para llevar a cabo la actividad pública. Es decir, el Derecho Financiero se ocupa de la actividad financiera del Estado, de los ingresos y los gastos públicos. Este Derecho se identifica también como Derecho de la Hacienda Pública o Derecho de Hacienda (Plazas, 2011, p. 81).
- Derecho Fiscal: "... es la materia general que se ocupa de los ingresos y presupuestos del Estado." (Abogado Defensor, 2013, p. 1); es decir, de todos los ingresos que puede tener el Estado, mientras que el Derecho Tributario se ocupa específicamente de los tributos. El ámbito del Derecho Fiscal "... es más amplio y abarca otros ingresos." (Saldaña, 2005, p. 17).

Por lo tanto, "... todo Derecho Tributario es un Derecho Fiscal mas no todo Derecho Fiscal es un Derecho Tributario." (Saldaña, 2005, p. 18), todo Derecho Fiscal es Derecho Financiero, pero no todo Derecho Financiero es Derecho Fiscal. No cabe indicar que el Derecho Tributario es equivalente al Derecho



Fiscal, porque el Derecho Fiscal es más amplio, y mucho menos cabe señalar que es equivalente al Derecho Financiero, porque este último es aún más amplio. Como se estableció anteriormente, el Derecho Tributario es el conjunto de normas, principios e instituciones que regulan lo relativo al tributo y nada más.

2.3 Características del Derecho Tributario

El Derecho Tributario presenta las siguientes características:

- Autónomo.
- Dinámico.
- Complejo.
- De naturaleza pública.
- Su finalidad es cubrir el gasto público.

A continuación, únicamente, se exponen cuatro de las cinco características enunciadas, puesto que la característica de la autonomía se discutirá en su propio apartado. Como se estableció anteriormente, la razón de ser del Derecho Tributario es cubrir el gasto público y, el Estado, mediante los tributos que percibe, obtiene los recursos económicos necesarios para llevar a cabo sus actividades; que, a su vez, permiten la satisfacción de las necesidades públicas.



Derivado de esa misma razón, se dice que el Derecho Tributario es un Derecho dinámico y cambiante, porque dependiendo de las necesidades a satisfacer por parte del Estado, así variará la legislación que regula el Derecho Tributario. Por ejemplo, el Impuesto a la Circulación de Vehículos nació con base en la necesidad de obtener los recursos económicos suficientes para mantener las carreteras del país. Además, en Guatemala, esta característica se demuestra fehacientemente, con el hecho de que anualmente, los legisladores deciden incluir por lo menos una reforma a las normas tributarias.

El Derecho Tributario también se caracteriza por ser una rama del Derecho Público, porque sus normas no son objeto de acuerdos entre los particulares, así como tampoco, entre los particulares y el Estado. Dichas normas son de cumplimiento obligatorio, coaccionables y unilaterales, porque solo crean obligaciones para los particulares y derechos para el Estado en una relación de supra-subordinación, y generales, porque son dirigidas, en la mayoría de los casos, y haciendo caso omiso de la existencia de las exenciones, aplicadas a todas las personas por igual.

Por último, se dice también que el Derecho Tributario es complejo, debido a la especificidad de la materia. Es decir, es necesaria la especialización en Derecho Tributario para su correcta comprensión, interpretación y aplicación.



2.4 Principios del Derecho Tributario

Los principios del Derecho Tributario son aquellas normas o reglas que determinan y orientan la acción del poder tributario del Estado, cuyo fin último es limitarlo con el objeto que el mismo sirva para decretar los tributos necesarios para satisfacer las necesidades del Estado, sin exprimir a sus súbditos. Si bien es cierto, las necesidades del Estado pueden ser muchas, es importante aclarar que el objetivo de la presente tesis no es establecer si el Estado de Guatemala cumple o no con los fines, o deberes, que le corresponden, o establecer si son los tributos correctos. Sin embargo, el presente trabajo puede ser orientativo en relación con el Derecho Tributario. La Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en sus considerandos y primeros artículos indica lo siguiente:

Artículo 1.- Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.

Artículo 2.- Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona. (Const., 1985, art. 1 y 2)

Los principios tributarios doctrinarios son ligeramente diferentes de los que contempla Guatemala en su articulado constitucional, los cuales serán discutidos con mayor detalle en un momento posterior. Al efecto, los principios reconocidos por la doctrina son:



- Principio del destino del gasto público.
- Principio de legalidad.
- Principio de generalidad.
- Principio de igualdad.
- Principio de proporcionalidad.
- Principio de justicia y equidad.
- Principio de capacidad de pago.
- Principio de no confiscación.
- Principio de no doble o múltiple tributación.
- Principio de neutralidad.
- Principio de irretroactividad.

Cabe mencionar, que los principios parecieran formar diagramas de Venn, debido a la inmensa interdependencia que existe entre uno y otro, semejando dos caras de una misma moneda. Mientras se estudian y comprenden con mayor profundidad, se entiende que se complementan entre sí. En este apartado se presentan desde un punto de vista meramente doctrinario y legal, específicamente como son tratados en la legislación guatemalteca, a los que son aplicables. La Corte de Constitucionalidad, (CC) indica:

El Estado de Guatemala, conforme a su Constitución Política, debe organizarse para proteger a la persona humana [artículo 1o.] y, por ello, debe garantizar a los habitantes de la República (entre otros aspectos) la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y su desarrollo integral



como personas humanas [artículo 2], por lo que la realización del bien común constituye su fin supremo. Para el cumplimiento de tales obligaciones es necesario ejecutar y adoptar todas aquellas acciones, medidas y disposiciones que estime convenientes, para llevar a cabo su cometido –concretar el bienestar social y la pacífica convivencia entre sus ciudadanos-.

Para concretar dicha labor, el Estado necesita recursos económicos, los cuales debe recaudar en la forma prevista por la ley, conforme el artículo 135, inciso d), de la Constitución Política de la República. De esa cuenta, toda persona (individual o colectiva) debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que le corresponde. Dicha contribución es obligatoria, y atiende a la potestad del Estado para imponer por sí solo, sin sujeción a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias. Esas obligaciones de los contribuyentes frente al fisco nacen de las leyes – en sentido formal y material – que crean los tributos (impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales). La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es este el que posee el *ius imperium* para someter al particular con la carga tributaria (Juan Carlos Luqui, Derecho Constitucional Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993). (CC, 1984-2009, sentencia del 18 de mayo de 2010).

Los principios que inspiran el Derecho Tributario en Guatemala se encuentran contemplados principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, dentro del articulado que regula al régimen financiero del Estado, y más específicamente en el capítulo IV, de los artículos 239 en adelante.



Por último, cabe mencionar que ninguno de los principios antes enumerados prevalece sobre otro, en vista de que todos funcionan de forma ordenada para hacer del Derecho Tributario lo que es. Por ejemplo, un tributo deberá estar acorde a la capacidad de pago de la persona, guardando los principios de proporcionalidad para que sea justo y equitativo, de lo contrario será confiscatorio, deberá ser general y estar plasmado en ley con los distintos requisitos que requiere, y deberá ser igual para los iguales y desigual para los desiguales. De lo contrario, no estará acorde a los mismos y por más de alguno podría ser impugnado de inconstitucionalidad.

2.4.1 Principio del destino del gasto público

Destino proviene del latín *destinare* que significa señalar o aplicar una cosa o lugar para un fin determinado. Gasto público se refiere al dinero que se gasta por las administraciones públicas para el cumplimiento de sus fines. Es decir que este principio del gasto público prescribe que el fin de un tributo es la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública [...] que lo opere. (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octubre de 2005, p. 696).

Por lo tanto, este principio se refiere a que los tributos que son decretados por el órgano estatal competente para hacerlo, deben destinarse a satisfacer las necesidades colectivas que existan en un lugar y tiempo determinado; infiriendo



también que no pueden desviarse para utilizarlas en cuestiones ajenas al gasto público, porque "... dicho destino es el que justifica, junto con el principio de solidaridad, el desprendimiento patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza." (Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta, Octubre de 2011, p. 21).

2.4.2 Principio de legalidad

El *Diccionario de la Real Academia Española* establece que el principio de legalidad proviene del latín *principium*, que significa causa u origen, y *legalis* que significa prescrito por ley o conforme a ello. En virtud de este principio, en general y no solo desde un punto de vista tributario, todas las personas individuales y funcionarios, y todos los poderes públicos, están sometidos a las leyes y al Derecho.

Por lo tanto, se puede inferir que el principio de legalidad, en el ámbito tributario, se refiere a que los tributos deben tener su origen en ley, deben estar prescritos en ley y deben surgir únicamente de la ley, atendiendo al enunciado *nullum tributum sine lege*. Esto tiene una aplicación, tanto positiva como negativa, en el sentido de que no solo debe estar prescrito en ley, sino que por analogía no pueden crearse tributos. Lo anterior responde específicamente a que "... el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se



satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar” (Sánchez Miranda, 2017, p. 22).

Además, debe velarse porque no quede espacio para arbitrariedad alguna por parte de las autoridades en el momento de determinar o cobrar el tributo. Además, el obligado al pago del tributo debe saber perfecta y exactamente: lo que le corresponde pagar, el momento en que debe pagar y la forma en que realizará dicho pago. De esta manera, el tributo no solamente estará establecido en ley, sino que también sus elementos y supuestos estarán establecidos en ley, como lo son: el hecho imponible, el sujeto pasivo, el objeto y el tipo impositivo, entre otros.

El artículo 239 de la Constitución, se contempla específicamente el principio de legalidad, tanto en su aspecto de preferencia de ley como de reserva de ley, el cual se transcribe a continuación:

Artículo 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;



- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (Const., 1985, art. 239)

Dicho artículo establece que, corresponde exclusivamente al Congreso decretar impuestos, sean estos ordinarios o no, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado. Es decir, la potestad tributaria o el poder tributario del Estado de Guatemala debe ser íntegramente ejercido por medio de normas legales, decretadas a través del representante del pueblo, que es el Congreso, de nuevo siguiendo la ruta que indica no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*).

A este respecto, ¿Qué debe establecerse en ley? Las bases de recaudación, como lo son: el hecho generador, la base imponible, el tipo impositivo y el sujeto pasivo, y además, las exenciones, la responsabilidad solidaria en cuanto a un tributo en específico, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias. Si esto no está establecido en la ley, el tributo decretado de esa forma es objeto de acción de inconstitucionalidad por no respetar lo establecido en la Constitución, específicamente porque "...son



nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.” (Const., 1985, art. 239). Por lo tanto, un reglamento jamás podrá entrar a normar lo establecido en el principio de legalidad, porque a este específicamente se le asigna que, en relación con los tributos, únicamente puede normar lo relativo al cobro administrativo del mismo y establecer procedimientos que faciliten su recaudación.

En relación con el principio de legalidad, la Corte de Constitucionalidad estableció dentro del expediente 1285-2014 lo siguiente:

La captación de sus recursos debe ajustarse a lo establecido en el artículo 239 de la Ley Suprema, a la ley ordinaria y a las necesidades de su circunscripción territorial. Esta norma consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos debe ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de esos tributos.[...] esta Corte estima que el principio de legalidad en la tributación no sólo implica que el nacimiento de la obligación tributaria debe producirse con base a la existencia de una ley formal que la establezca, sino además, que la ley debe determinar claramente las bases de recaudación, dentro de las cuales, en el caso particular, se destaca el hecho generador, la base imponible y la cuota. Junto con el principio de legalidad, surge y se afirma el principio de seguridad jurídica, en lo que se refiere a la precisión del ordenamiento aplicable en su caso y momento determinados; asimismo, la normativa impositiva debe contener



disposiciones explícitas e inequívocas sobre todos los elementos esenciales que están relacionados con la obligación tributaria. (CC, 1285-2014, sentencia del 10 de diciembre de 2014).

Además, agrega el hecho de que una resolución "... le sea contraria a sus pretensiones no es argumento suficiente que demuestre la conculcación de los derechos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, más específicamente el principio de legalidad." (CC, 864-2011, sentencia del 24 de agosto de 2011).

Este principio se conforma de dos aspectos fundamentales: el primero, se refiere al principio de reserva de ley, y el segundo, al principio de preferencia de ley. En todo caso, "... la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales." (Villegas, 2001, p. 187). Este principio constituye una garantía esencial para el contribuyente, en cuya virtud todo tributo debe emanar de una ley, creada por el órgano constitucional que tiene la potestad legislativa para instituirlo.

El principio de preferencia de ley, en el contexto del principio de legalidad, se refiere al precepto que establece que todo el actuar público; es decir, de la administración pública, debe establecerse en ley y ser acorde a ella. El principio de reserva de ley, en cambio, se refiere al fundamento que establece que ciertos elementos, en materia tributaria, deben estar establecidos en ley. El alcance que tiene este principio es notorio, puesto que rige para todos los tributos por igual,



sin importar su naturaleza, evita arbitrariedades a través de reglamentos o sentencias dictados por el órgano ejecutivo o judicial, respectivamente, salvo en casos específicamente establecidos en la ley y junto al principio de irretroactividad de la ley, no puede normar de forma retroactiva.

2.4.3 Principio de generalidad

En materia tributaria el principio de generalidad establece que no deben existir discriminaciones arbitrarias en el momento de imponer los tributos, esto con el objeto de que sean sufragados en iguales condiciones por todos aquellos que se encuentren en las mismas circunstancias, puesto que es un deber cívico el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es el principio en virtud del cual, el poder tributario del Estado manifiesta la extensión de la tributación en las personas. Es decir, determina que todas las personas contempladas en las condiciones que establece la ley, deban contribuir con el pago del respectivo tributo. Este deber se debe cumplir, cualquiera sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad o edad.

Lo anterior no significa que absolutamente todas las personas están obligadas a pagar tributos, o que están obligadas a pagarlos en la misma proporción, puesto que al igual que los otros principios, perfila y limita el poder tributario, pues existen excepciones.



El principio de generalidad tributaria, que aparece reflejado en la expresión “*todos contribuirán...*”, significa que los tributos han de exigirse a todos los que manifiesten la capacidad económica tipificada en los hechos imposables de dichos tributos y que naturalmente se encuentren en el ámbito territorial al que se extienda el poder tributario del ente público impositor. (Menéndez Moreno, 2009, p. 81).

Este principio se regula en el artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece que: “El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República”. La ley tributaria vigente tiene necesariamente que afectar “... en abstracto a toda la población, por sus efectos *erga homnes*, es decir que revista carácter de generalidad. [...] contiene las características de generalidad, abstracción e impersonalidad, propias de una disposición de carácter general.” (CC, 2574-2014, sentencia del 20 de noviembre de 2014).

Si bien es cierto, no se encuentra contemplado dentro de los artículos específicos del régimen financiero del Estado, aplica también para el Derecho Tributario por la interrelación de las normas y por tratarse de una norma que se encuentra contemplada dentro de la Constitución.

Por supuesto, debe recordarse que los principios no tienen carácter absoluto sino relativo, y la relatividad del principio de generalidad radica en que existen los casos en que la generalidad no aplica, por ejemplo, cuando la misma ley otorga exenciones. Por lo tanto, aquellas personas que no posean la capacidad



contributiva para pagar tributos no deben pagarlos, y aquellos que tengan mayor capacidad contributiva, sí deben pagarlos y deben pagar más que aquellos que tienen menor capacidad contributiva.

2.4.4 Principio de igualdad

“El principio de igualdad se encuentra ligado a principios y valores constitucionales que evidencian el ideal de justicia y la realización del bien común en la colectividad. Posee un contenido normativo y una serie de criterios valorativos que permiten configurarlo como la base jurídica sobre la cual erigir el deber de contribuir a los gastos públicos.” (Cruz de Quiñones et al., 2010, p. 162). De esa manera, se justifica que existan los tributos, porque todos estamos, de cualquier manera, obligados a pagarlos.

El principio de igualdad responde a la necesidad que existe de asegurar que las personas que se encuentran en circunstancias análogas o equiparables, reciban el mismo trato. No se trata de igualdad numérica, como se establecía también con anterioridad. Al igual que el principio anteriormente expuesto, no se encuentra contemplado dentro de los artículos específicos del régimen financiero del Estado, sino dentro de los primeros artículos de la Constitución, específicamente en el artículo 4.

Artículo 4.- Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer,



cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí. (Const., 1985, art. 4).

“En ese sentido, el artículo 4º. constitucional establece en la parte conducente que “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...” y, con referencia al mismo, esta Corte ha indicado jurisprudencialmente que “el principio de igualdad, significa entonces un derecho a que no se establezcan excepciones que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias”, e, interpretando los alcances de tal derecho, ha considerado que el mismo “impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma” y que “la igualdad ante la ley consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean estas positivas o negativas; es decir, que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley... Lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias”. [Consideraciones formuladas en sentencias de seis de agosto de mil novecientos noventa y uno, dieciséis de junio de mil novecientos noventa y dos, y veintiuno de junio de mil novecientos noventa y seis, emitidas en los expedientes treinta y cuatro - noventa y uno (34-91), ciento cuarenta y uno - noventa y dos (191-92) y seiscientos ochenta y dos - noventa y seis (682-96), respectivamente]. De igual forma, esta Corte ha señalado, con fundamento en doctrina tributaria, que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder imperativo, establezca categorías de contribuyentes afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan

una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado. (CC, 3240-2013, sentencia del 13 de marzo de 2013).



El principio de igualdad tributaria se evalúa en un doble aspecto. El primero, hace referencia a los sujetos obligados, al cumplimiento de la obligación tributaria, eliminando así cualquier privilegio, o exclusión, que puedan tener algunas personas por razón de nacimiento, estatus social, clase, religión, raza, creencias, etc. El segundo, se refiere a que todas las personas deben contribuir a soportar las cargas tributarias, en la medida y proporción a su capacidad económica. No se puede negar que los impuestos deben ser graduados de alguna manera, y qué mejor manera que conforme a la capacidad económica de los contribuyentes.

2.4.5 Principio de proporcionalidad

Este principio establece que las contribuciones que se fije a las personas para el sostenimiento del actuar del Estado, deben ser en proporción a su capacidad contributiva. Este principio se encuentra regulado, también, en el artículo 243 de la Constitución, que establece que "... las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago".

El principio de proporcionalidad se refiere a que, los sujetos pasivos deben contribuir al financiamiento de los gastos públicos en la medida en que puedan, conforme a su capacidad económica, "... debiendo aportar una parte justa y



adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos.” (Calva, 2007, p. 103) Por lo tanto, podría equipararse al principio de progresividad, ya que establece que las personas que obtienen ingresos más elevados deberán tributar en forma cualitativamente superior que los que no obtienen la misma cantidad de ingresos, lo cual se logra a través de la imposición de tarifas progresivas, debiendo imponer esa progresividad de manera lógica y congruente, analizando el sacrificio que se impone a cada una de las tarifas.

En teoría es “justo” gravar a todas las personas con la misma tarifa, puesto que todas contribuyen con el mismo porcentaje de sus ingresos. Sin embargo, para una persona que recibe salario mínimo, un cinco por ciento representa poco más de cien quetzales mensuales que podría utilizar para pagar, por ejemplo, su medio de transporte por un mes, o bien, pagar servicios básicos como agua y electricidad, lo que puede contrastarse con una persona que recibe treinta mil quetzales mensuales. Si bien es cierto, la segunda persona cuantitativamente tributará más que la primera que obtiene el salario mínimo. Sin embargo, sus impuestos equiparan poco más de la mitad de un salario mínimo mensual. En perspectiva, esta persona con el resto de sus ingresos podrá pagar holgadamente todo lo que necesite, mientras que aquella persona con salario mínimo seguramente no tendrá la misma suerte.



un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo con la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta” [Fallo emitido el veinticuatro de abril de dos mil ocho, dentro del expediente setecientos setenta y cinco – dos mil siete (775-2007)]. (CC, 3240-2013, sentencia del 13 de marzo de 2013).

“En Derecho Tributario, cuando se habla del principio de justicia, nos referimos a la justicia distributiva en términos de igualdad, ya que en materia de impuestos se trata de repartir cargas o gravámenes justos. Pero, ¿en qué se diferencia a la justicia de la equidad?” (Alveño, 2015, p. 70).

El principio de equidad, según los romanos, se refiere a hacer justicia en el caso concreto. En materia tributaria, el principio de equidad tributaria radica en que todos los sujetos pasivos, de un mismo impuesto, que tengan las mismas condiciones (o las más equiparables, porque nunca habrá dos sujetos en igualdad de circunstancias), reciban un tratamiento idéntico en lo que concierne a las “... hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las



tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.” (Calva, 2007, p. 104), con el objeto de respetar el principio de proporcionalidad que se estableció anteriormente. Por lo tanto, a los iguales se les trata igual y a los desiguales, desigual. Estos principios son aristas del principio de igualdad ante la ley general, no solo específicamente de la ley tributaria.

En conclusión, todos los principios se fundan en el principio de capacidad de pago o capacidad contributiva. Siempre y cuando los tributos estén estructurados acorde al mismo, estos serán justos, equitativos y proporcionales.

2.4.7 Principio de capacidad de pago

Constituye uno de los principios más justos que ha existido en la historia de las limitaciones al poder tributario, debido a que no somos iguales, no obstante, tenemos los mismos derechos y obligaciones ante la ley, en vista de no encontrarnos en situaciones equiparables. Este principio, como bien lo señala Villegas, “... es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad.” (Villegas, 2001, p. 195).

Un sistema tributario debe ser, idealmente justo, porque no es lógico que solo algunos sostengan y financien el actuar completo del Estado. “Si el público en general cree que es injusto –que hay demasiados escapes legales en beneficio



de unas personas y no de otras –desmoralizarán los contribuyentes y perderá efectividad el sistema tributario.” (Spencer, 1993, p. 90).

El principio de capacidad de pago determina que el impuesto más justo se basa en la capacidad que el contribuyente, obligado a su pago, tiene para pagarlo; sin considerar las posibles exenciones que el mismo pueda tener. Este principio debe cumplir un doble propósito, desde el punto de vista de la doctrina, en el sentido de poseer equidad horizontal, que se refiere que los iguales deben recibir igual trato, y debe poseer equidad vertical, que los desiguales deben recibir un trato desigual.

Estos aspectos se aplican en los tributos en el sentido de que las personas que son iguales desde un punto de vista meramente económico, deben soportar las mismas cargas contributivas. Es decir, las personas que poseen la misma riqueza se asume tienen la misma capacidad tributaria y por lo tanto, deben pagar los mismos impuestos. Ahora bien, y por lo tanto, las personas que no sean iguales en el aspecto económico, no deben ser considerados como iguales, y por lo tanto las cargas tributarias deben ser diferentes acorde a su capacidad para soportar esas cargas tributarias.

El principio de capacidad contributiva, desde el punto de vista de la legislación guatemalteca, es el límite material que se le impone al poder tributario en cuanto al contenido de la norma tributaria, pues es la única manera en que se garantiza



que la misma sea decretada con “justicia y razonabilidad”. Conforme a la Constitución guatemalteca, este principio se encuentra contemplado en el artículo 243 que establece, en sus partes conducentes, lo siguiente:

“Artículo 243.- Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.” (Const., 1985, art. 243).

Ello responde, de nuevo, a que todo tributo se debe imponer en atención a la capacidad económica que tienen las personas obligadas a su pago. De no contemplarse así, se estrangularía a las personas y la imposición de impuestos terminaría siendo una completa arbitrariedad, además de no ser lógico imponer impuestos para quitarle al individuo todo lo que con arduo y constante trabajo ha logrado obtener. La Corte de Constitucionalidad ha establecido al respecto, que:

El legislador, al ejercitar su potestad tributaria, tiene a su discreción seleccionar las circunstancias fácticas que originarán la imposición, las cuales deben ser reveladoras de la capacidad del sujeto pasivo de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado y deben gravarse en función de la potencialidad económica de cada uno, lo cual es conocido como principio de capacidad de pago, el que consagra la Constitución en su artículo 243. La totalidad del patrimonio o alguna de sus partes constitutivas es un índice de lo que más se aproxima a la capacidad real contributiva y el nivel de consumo, las transacciones comerciales que realiza, los servicios, etcétera, son indicios que hacen presumir un nivel de riqueza en el contribuyente. En el presente caso, la



actividad que se grava es directamente proporcional a la riqueza que genera, por lo que no se aprecia que el tributo objetado sea confiscatorio o vulnere el principio de capacidad de pago del contribuyente. De lo anterior se deduce que los artículos analizados no vulneran los artículos 39, 41, 43, 239 Y 243 constitucionales. (CC, 1882-2005, sentencia del 22 de marzo de 2006).

Por lo tanto, si la actividad que se grava es proporcional a la riqueza que se genera, no vulnera el principio de capacidad de pago.

2.4.8 Principio de no confiscación

La confiscación, conocida por la Real Academia Española como la pena o sanción consistente en la apropiación por el Estado de la totalidad del patrimonio de un sujeto, ha tenido diferentes aplicaciones en varias disciplinas jurídicas, a saber: en el Derecho Penal, Derecho Internacional Público, Derecho Administrativo, Derecho Civil y en el Derecho Tributario. En el ámbito del Derecho Tributario, funciona como uno de los principios rectores en el sentido negativo del “no”. Este principio se refiere a que el Estado no puede decretar tributos que tengan efecto confiscatorio, porque de lo contrario el Estado estaría apropiándose del patrimonio de un sujeto sin razón de ser, no obstante, lo mismo esté contemplado en ley y con ello, anula por completo el principio de capacidad de pago e igualdad tributaria.



El principio de no confiscación se refiere a que al Estado le está prohibido despojar a las personas de sus bienes a través de los tributos. Ello, con el objeto de proteger la propiedad privada e integridad de las personas. Este principio se encuentra contemplado tanto en una parte del artículo 243, como en el artículo que se refiere a la propiedad privada. Ambos se citan a continuación, en sus partes conducentes:

Artículo 243.- [...] Se prohíben los tributos confiscatorios [...] (Const., 1985, art. 243).

Artículo 41.- Protección al derecho de propiedad. [...] Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. (Const., 1985, art. 41).

Desde un punto de vista general, el principio de no confiscación lo que busca es no evitar que el Estado pueda privar de forma imperativa de la propiedad privada al contribuyente, al menos de forma parcial, sino que a lo que obliga es “a no agotar la riqueza imponible, - sustrato, base o exigencia de toda imposición – so pretexto del deber de contribuir.” (López Espadafor, 1999, p. 50). En últimas, el principio de no confiscación es el principio que descansa como garantía para los contribuyentes frente a los posibles abusos en la progresividad del sistema tributario, en relación con que está prohibido el despojar total de los bienes de las personas, pero por ejemplo no se tergiversa en el caso en que el legislador establezca un límite a la deducibilidad de los gastos, valga la redundancia, deducibles, porque en ese caso se encuentra acorde a la



ley y al principio de no confiscación, porque “dicha limitación no puede resultar confiscatoria, dado que la intención del Estado, no es la de apropiarse indebidamente del patrimonio del contribuyente, sino por el contrario, es adecuar la carga impositiva a una realidad económica. [...] En similar sentido se pronunció esta Corte en sentencia de dieciocho de marzo de dos mil diez, dictada en el expediente 2384-2009.” (CC, 1984-2009, sentencia del 18 de mayo de 2010).

Este principio de no confiscación está directamente relacionado con el principio de capacidad económica, igualdad y progresividad tributaria. Termina de confirmar lo establecido por los otros principios, porque de no estar acorde con ellos, la imposición tributaria terminaría siendo una confiscación. Es prácticamente un límite al principio de progresividad.

Desde un punto de vista de garantía personal, el principio de no confiscación también puede encontrarse en el último párrafo del artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que establece: “En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.” (Const., 1985, art. 28).

Esta garantía va en contra del principio instaurado por el Imperio Romano denominado *solve et repete*, que literalmente se traduce en “paga y reclama”, aduciendo que primero se tenía que pagar aquello que se quisiera impugnar, para luego poder reclamar al respecto y en cuanto se resolviera, a favor del que



estuviere reclamando, se le devolvería lo pagado. Esto, debido a que se dice que "... el principio *solve et repete* debe ser objeto de una interpretación restrictiva al carecer de todo fundamento científico y constituir un privilegio de la Administración abiertamente exorbitante al tener siempre en sus manos la ejecutividad del acto administrativo." (Barcelona Llop, 1995, p. 83).

Aunque puede entenderse implícita en el derecho de propiedad privada, en el propio principio de capacidad económica y como lógico límite de la progresividad, merece que prestemos atención a la elaboración doctrinal de su contenido para enjuiciar la constitucionalidad de las normas tributarias y el comportamiento real del sistema en diversos supuestos". (Lasarte, 1997, citado por López, 1999, p. 49).

2.4.9 Principio de no doble o múltiple tributación

Se entiende por doble o múltiple tributación, el hecho de que, sobre una misma manifestación de riqueza, incidan varios impuestos en un mismo período impositivo. Desde el punto de vista de la doctrina, pueden diferenciarse dentro de la doble o múltiple imposición, la económica y la jurídica.

El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que se prohíbe la doble o múltiple tributación interna, estableciendo a su vez que: "Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador



atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición (Const., 1985, art. 243).

En otras palabras, se produce cuando una misma persona es sujeto pasivo de dos o más relaciones jurídico-tributarias, llevadas a la vida por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. “Es así que la tendencia internacional –a propósito de la globalización económica mundial, la modernización y la competitividad– es definitivamente evitarla, ya que la doble tributación no es sana para la economía del contribuyente, pues provoca un doble impacto en sus bolsillos, pero además desestimula las actividades comerciales internacionales.” (García López-Guerrero, 2001, p. 25).

Lastimosamente, la Constitución prohibió que se diera la doble o múltiple tributación en un mismo hecho generador, en vez de que se hiciera en un mismo objeto o doble imposición económica. La doble imposición económica, se refiere a que se impone sobre una misma renta o hechos generadores, impuestos de carácter similar, pero en personas distintas. Por ejemplo, los ingresos que recibe una persona jurídica sobre los cuales debe tributar impuesto sobre la renta, y además los impuestos que debe pagar la persona individual que es accionista de esa persona jurídica sobre los dividendos que se reparten y que se originaron de los ingresos de la misma. Sin embargo, en la práctica y analizado jurídicamente, son diferentes sujetos pasivos y son diferentes hechos



generadores, porque uno es sobre la utilidad del ejercicio y el otro sobre la repartición de dividendos.

Ahora bien, la doble imposición jurídica ocurre en aquellos casos en que se grava a un mismo sujeto pasivo por una misma renta, por impuestos similares. Por ejemplo, cuando a una persona de Estados Unidos le corresponde pagar impuesto sobre la renta en Guatemala por los ingresos que obtuvo en el país, y además le corresponde pagar impuesto sobre la renta en Estados Unidos por el concepto de renta mundial, o bien, lo que se refiere al impuesto al valor agregado y al impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, que en esencia gravan el mismo acto. La diferencia es que uno grava la “venta” y la otra grava la “distribución”, cuestión que se manifestó cuando se publicó, por primera vez, la ley referida sobre las bebidas y gravaba la venta, luego de señalada su inconstitucionalidad, se publicó de nuevo, y se cambió a que gravaba únicamente la “distribución”.

Ahora bien, el principio de no doble o múltiple tributación o imposición, se refiere a la tendencia de erradicar la situación *jurídica* descrita con anterioridad. En el mejor de los casos, esta se erradica abordando no al hecho jurídico, sino al objeto del impuesto. En el caso del impuesto sobre la renta, sería la generación de riqueza. Para lograrlo Saldaña indica lo siguiente:

Infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus



vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de los gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos y aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. (Saldaña, 2005, p. 66).

2.4.10 Principio de neutralidad

El principio de neutralidad se refiere a que "... la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos y la localización de las inversiones, excepto que dicha alteración tienda a superar dichos desequilibrios." (Alonso, 2007, p. 29). Obviamente, este principio se deriva del hecho de que muchas veces los legisladores al decretar los impuestos, siguen políticas extrafiscales, para regular el comportamiento de las personas con el objeto de incentivar o desincentivar alguna conducta.

Uno de los ejemplos más claros en Guatemala, que tristemente pone de manifiesto que el principio de neutralidad no les importa a los legisladores, es la instauración de un impuesto con tarifa del cien por ciento sobre el valor de los cigarrillos. Prefirieron decretar un impuesto para encarecerlos, en vez de



correspondiente (Plazas Vega, 2005, p. 447), brindando así confianza en el ordenamiento jurídico vigente.

La irretroactividad nace como garantía a los contribuyentes, con el objeto de evitar que sus actos presentes, en un futuro, sean afectados por leyes nuevas que no estaban en vigencia en el momento de constituirse el acto. La regla general indica que la ley es de aplicación inmediata, o a futuro, mientras mantenga su vigencia, y que rige los actos posteriores a su vigencia. De acuerdo con la CC:

La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. [...] Son leyes retroactivas aquellas que vuelven sobre los efectos ya consumados bajo el imperio de una ley anterior.” (CC, expediente 364-907, sentencia del 26 de junio de 1991).

El principio de irretroactividad tributaria existe porque es expresión viva del principio de seguridad jurídica, que es uno de los principios generales del Derecho. Este principio sirve para brindar certeza a las personas, de manera que se asegure que sus actos actuales no estarán afectados, a futuro, por leyes que no existían en el pasado. El Código Tributario, en su artículo 66 establece que “las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan



sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.” (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 66). Además, el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala engloba el principio de irretroactividad en forma más general; porque establece que la ley no tiene efecto retroactivo, a menos que favorezca al reo en materia penal.

Por lo tanto, el único caso en que el principio de irretroactividad no es aplicable, es en aquellos casos en que el principio de favorabilidad ayude a la persona a la que aplica; es decir, “... siempre que la nueva ley señale consecuencias jurídicas benignas para el contribuyente y para el bien común, admitiendo por tanto, que se trata de un principio que no es absoluto y que encuentra una excepción válida de no aplicación.” (Cruz de Quiñones et. al., 2010, p. 259). Además, se justifica que no exista irretroactividad de las normas tributarias por los principios de capacidad de pago y de seguridad jurídica. “Es evidente que una norma que se aplica retroactivamente no es escrupulosa con las exigencias de la seguridad jurídica, en cuanto no pudo conocerse en el momento en que aconteció la situación a que va a aplicarse.” (Menéndez Moreno, 2009, p. 125).

Por último, el principio de irretroactividad en materia tributaria establece que las leyes no pueden regir situaciones que acontecieron antes de su entrada en vigencia; salvo en casos sumamente excepcionales establecidos en la misma



norma y que sean acordes a las disposiciones de jerarquía superior en un determinado país y momento.

2.5 Clasificación de los tributos

No se puede efectuar una clasificación del tributo, sin antes establecer qué es. El tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, que exige el Estado por razón de su poder de imperio para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Según el Modelo de Código Tributario de América Latina, "... tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en ley, al que esta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer las necesidades públicas." (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Cooperación Alemana & Banco Interamericano de Desarrollo, 2015, art. 2).

Ahora bien, "La clasificación de los tributos constituye una vía altamente útil para la identificación de cada una de las figuras impositivas que el Derecho positivo configura, ya que, de esta suerte, pueden catalogarse y encasillarse en los respectivos grupos y tipos pacientemente perfilados por la doctrina." (Pont Mestres, 1994, p. 47). Sobre todo, porque la clasificación que se hace de los tributos atiende generalmente, a la naturaleza que este mismo tiene. Ateniéndonos a una clasificación doctrinaria –porque la clasificación de los



tributos siempre dependerá en mayor grado de la legislación del país que se trate- los tributos tendrían una clasificación tripartita (Sánchez Macías, 2006, p. 802): los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, independientemente de si sus fines son fiscales o no, porque: "... constituyen tributos parafiscales aquellos establecidos de manera obligatoria por una Ley, cuando no respondan totalmente a ninguna de las categorías." (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Cooperación Alemana & Banco Interamericano de Desarrollo, 2015, art. 2), porque "las exacciones parafiscales quedaban sujetas al régimen jurídico general de los tributos y se incardinaban en los impuestos o en las tasas, según los casos." (Sánchez Macías, 2006, p. 802).

Por lo tanto, tenemos, a primera vista y desde una perspectiva estrictamente doctrinaria: las exacciones fiscales, o los tributos, que se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales; y las exacciones parafiscales, que ocurren cuando no se logran clasificar en ninguna de las anteriores. En Guatemala, los tributos los clasifica el Código Tributario, que establece en su artículo 10 que son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 10). Con el objeto de no dejar de analizar ninguno de los anteriormente enunciados, se hará una clasificación mixta ateniéndose a lo que establece, tanto la doctrina, como la legislación guatemalteca, en los que aplique esta última.



2.5.1 Impuestos

“Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.” (Rey Pombo, 2013, p. 278). Según el Código Tributario guatemalteco, es impuesto el tributo que tiene como hecho generador la *actividad estatal general* que no está relacionada concretamente con el contribuyente, (Decreto, Código Tributario, art. 11). La anterior definición presenta un error garrafal: el hecho generador no es la actividad estatal, sino que la actividad del contribuyente. Se podría interpretar que el fin de normar al impuesto como se normó era con el objeto de establecer que lo recaudado en virtud del mismo, no está condicionado a retribuirse al contribuyente de alguna forma, como sí lo están las tasas y las contribuciones especiales. Sin embargo, continúa siendo un error garrafal el haber normado su definición de tal manera.

Por lo tanto, para efectos de la presente tesis, se considera apropiada la conceptualización que hace Alveño, estableciendo que: “... el impuesto es el tributo que el Estado está facultado para cobrar a los contribuyentes, en virtud de una ley, sin quedar obligado a contraprestación alguna respecto del sujeto pasivo.” (Alveño, 2015, p. 188). Este concepto, contempla que el impuesto es tributo establecido en virtud de ley, haciendo alusión a que el Estado no está obligado a realizar contraprestación alguna a favor del contribuyente que lo paga (salvo utilizarlo para sufragar los gastos públicos en vez de hacer malversación o



cualquier otro delito relacionado con la mala utilización de los recursos estatales); que en la mayoría de los casos es de carácter general, satisfaciendo así, varios de los principios constitucionales como lo son, el de generalidad e igualdad.

Definitivamente, el impuesto es un tributo establecido en ley, mediante el cual el sujeto pasivo de la obligación tributaria está obligado a pagar al Estado cierta cantidad de dinero, sin que el Estado se encuentre obligado a realizar contraprestación alguna a favor del sujeto pasivo. Los impuestos también presentan su propia clasificación, los cuales pueden ser, en atención a si son directos o indirectos. En los directos el sujeto pasivo es el directamente obligado al pago del impuesto. En los indirectos, no es el sujeto pasivo del impuesto, sino un tercero, el obligado a su pago. A su vez, los impuestos directos pueden ser reales o personales, dependiendo de si se toman en cuenta las condiciones del sujeto pasivo obligado al pago. Son reales, si recaen sobre el objeto que grava el impuesto, como lo sería, por ejemplo, la propiedad o posesión en el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles.

Ahora bien, los impuestos también se pueden clasificar en progresivos, si aumenta el tipo impositivo conforme aumenta la base imponible, como en el Impuesto Sobre la Renta, o proporcionales, si el tipo impositivo se mantiene constante. (Rey Pombo, 2013, p. 273).



Dependiendo del tipo impositivo que tengan, los impuestos pueden ser **sin tipo** impositivo, que se explica por sí mismo y “cuando todos los contribuyentes pagan la misma cantidad (cuota fija).” (Gutiérrez Junquera, 2006, p. 300); proporcionales o progresivos, de acuerdo con lo establecido con anterioridad, o regresivos, cuando conforme aumenta la base imponible, disminuye el tipo impositivo.

Así, dependiendo de lo que graven, “... pueden afectar el ingreso, el gasto, o la propiedad, así como las transferencias de ingresos o de capitales.” (Ayala Espino, 2001, p. 259). Los impuestos también pueden ser ordinarios o extraordinarios, dependiendo de si tienen o no duración determinada, siendo los extraordinarios los que tienen una duración determinada y se les establece principalmente por necesidades extraordinarias que tiene el Estado, los cuales decreta para financiar su gasto público extraordinario. Los ordinarios son los normales, los que sirven para mantener el funcionamiento del Estado.

Por último, los impuestos pueden ser, de acuerdo con la capacidad de pago, clasificados según “... los ingresos que las personas (naturales o jurídicas) perciben, los gastos en consumo que realizan y el patrimonio que poseen (tenencia de bienes). De acuerdo con esto, los impuestos se clasifican en impuestos a la renta, al consumo y al patrimonio.” (Otálora Urquizú, 2009, p. 109).



2.5.2 Arbitrio

No existe definición doctrinaria generalizada en lo que debe entenderse por arbitrio, pues algunos teóricos lo consideran como el "... impuesto sobre diferentes mercancías a diferentes tarifas. Generalmente, el arbitrio es utilizado para modificar algún tipo de comportamiento." (Camoy, 2006, p. 283), como lo sería un impuesto con fines parafiscales, mientras que otros autores lo consideran como: "... las tasas que se paga por la prestación o mantenimiento de un servicio público de limpieza pública, áreas verdes, y seguridad ciudadana." (El Pino, 2015, párr. 1). Algunos otros teóricos establecen que son los derechos que sobre ciertos ramos o artículos de comercio, imponen las municipalidades o ayuntamientos para sufragar los gastos del territorio.

Sin embargo, en Guatemala, según el Código Tributario, el arbitrio: "... es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades." (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 12). El Código Tributario confunde la naturaleza del arbitrio al establecer que es un impuesto, cuando en realidad no puede ser concebido como tal, puesto que es un pago pecuniario que las municipalidades establecen con carácter de obligatorio y definitivo a sus habitantes, con el objeto de percibir ingresos que les permitan cumplir con sus obligaciones; pero que debe establecerse en ley y que tiene un ámbito territorial restringido, únicamente puede ser exigido en dicho ámbito territorial.



Si bien, la Constitución establece que los arbitrios deben regirse por las mismas normas que los impuestos, en el sentido que deben estar establecidos en ley por el principio de legalidad, las bases de recaudación, etcétera, así como también, responden a las características de ser establecidos mediante ley, son coercibles y tienen el fin de desarrollar obras de beneficio colectivo. Los arbitrios, como se estableció anteriormente, únicamente aplican para un territorio municipal mientras que los impuestos aplican a todo el territorio nacional.

2.5.3 Contribuciones especiales y contribuciones especiales por mejoras

Las contribuciones especiales "... son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos." (Menéndez Moreno, 2008, p. 162). Es decir, son tributos impuestos a las personas beneficiadas por una actividad estatal que les genera un beneficio.

Según el Modelo de Código Tributario para América Latina, una contribución especial es "... el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación." (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Cooperación Alemana &



Banco Interamericano de Desarrollo, 2015, art. 5). A diferencia de la tasa, que se cobra en general a todas las personas, utilicen o no el servicio, la contribución especial toma en cuenta únicamente a las personas que reciben ese beneficio.

Es a ellas a las que se cobra, haciendo específico también que su destino es la financiación de la procuración de ese beneficio y solo eso. En cambio, los impuestos pueden tener como destino cualquier actividad del Estado. En teoría, lo que se cobra al contribuyente, debería tomar en cuenta no "... el costo total de la obra, sino la parte de la obra atribuible a los beneficios especiales, pues la obra también beneficia de manera difusa al conjunto de la comunidad." (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Cooperación Alemana & Banco Interamericano de Desarrollo, 2015, p. 38).

Según el Código Tributario guatemalteco, la contribución especial es: "... el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales." (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 13). La diferencia específica entre la contribución especial y la contribución especial por mejoras, es que las mejoras se refieren específicamente al tema de mejoras. Se utiliza para costear la obra pública que produce; por ejemplo, una plusvalía en el valor de la tierra de los contribuyentes Tiene como límite para su recaudación, ser específicamente el gasto total que se realiza y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.



La doctrina mezcla ambas características. En Guatemala se encuentran diferenciadas gracias a que el Código Tributario las contrasta en relación con lo establecido con anterioridad. Específicamente, en el Código Municipal, el artículo 102 establece que los vecinos que se beneficien de las obras que haga la Municipalidad, deben pagarlas conforme a lo que establece el Concejo Municipal, cuyas contribuciones no pueden exceder del costo de las mejoras.

Por lo tanto, las contribuciones por mejoras, son prácticamente aquellos tributos que sirven para financiar las obras públicas que elevan el valor de los inmuebles cercanos. La diferencia esencial que existe entre la contribución por mejoras y la contribución especial, es que la contribución por mejoras tiene el límite que es la plusvalía que genere la obra; mientras que la contribución especial es para servicios también. Ahora bien, la diferencia esencial que existe entre una tasa y una contribución especial, sea por mejoras o no, es que en la contribución especial se puede argumentar con el fin de no pagarla, si no beneficia, mientras que la tasa no puede dejar de pagarse, aunque no implique beneficio.

Para que una contribución especial esté de acuerdo con los principios constitucionales guatemaltecos, la Corte de Constitucionalidad ha estimado que de su regulación se produzcan las siguientes conclusiones:

- a) Se configura en la norma impugnada el principio de legalidad, que consiste en que solamente el órgano con potestad de legislar puede decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones



especiales, porque fue emitida precisamente por el órgano estatal facultado por la Constitución; b) se aprecia que la contribución especial legislada está de acuerdo con la "equidad y justicia tributaria", porque grava razonablemente a los sujetos que obtienen beneficios directos por las mejoras; c) quedan determinadas bases esenciales de la recaudación, como son: c.a.) el hecho generador: la retribución al tesoro municipal por las "obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus (del contribuyente) inmuebles", c. b.) el sujeto pasivo: "los vecinos directamente beneficiados", c.c.) La base imponible y el tipo impositivo: la cuota alícuota correspondiente al costo máximo de la obra.

El hecho que, por la naturaleza variable del costo de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados los inmuebles de los obligados, haga que la ley atribuya la facultad reglamentaria específica de cada una de ellas en las municipalidades respectivas, o sea las que erogan el gasto, no debe entenderse como una delegación de la potestad legislativa, pues para la reglamentación señalada se han fijado límites a los cuales deben ajustarse estrictamente las Corporaciones municipales, como cuando reza el artículo impugnado que las contribuciones "no podrán exceder de su costo".

Así, no teniendo potestad las Corporaciones Municipales de cobrar más allá de lo que legislativamente se les ha autorizado, no puede entenderse que produzcan normas propias innovadoras, sino simplemente que están obligadas a calcular el costo real y verdadero de las obras de urbanización mencionadas, que solamente pueden cobrarlas a los "vecinos directamente beneficiados" y en cuota alícuota que no rebase su costo. De manera que cualquier infracción particular que pudiera darse podría ser objeto de impugnación concreta para frenar posibles abusos en la delegación reglamentaria comentada. (CC, expediente 193-98, sentencia del 9 de septiembre de 1998).



2.5.4 Exacciones parafiscales

Por lo general, los tributos tienen el fin primordial de soportar la actividad del Estado, proveyendo los ingresos necesarios para sostener los gastos públicos. Sin embargo, es generalmente conocido que, en los países en los cuales los impuestos no son los principales medios del Estado para procurarse los ingresos necesarios para su actuar, "... existen tributos que no responden a esta teleología de obtención de ingresos; sino que tratan de encauzar en una determinada dirección comportamientos o conductas de los contribuyentes." (Sánchez Macías, 2006, p. 805).

Las exacciones parafiscales, son "... los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utilizan para beneficio del propio sector." (Bravo Arteaga, 1997, p. 49). A criterio de la sustentante de la presente tesis, las exacciones parafiscales son aquellos tributos con fines no exclusivamente fiscales; es decir, cuyo fin no es exclusivamente el sostenimiento de los gastos públicos o la actividad pública, sino que sus fines son establecidos con un fin específico en el momento de su creación, que podría incentivar o desincentivar cierta actividad de los contribuyentes específicos, a los que está dirigido.



Desde una primera perspectiva, se pensó que a las exacciones parafiscales no eran aplicables las normas generales que rigen a los tributos –en general–. Sin embargo, la doctrina recientemente se ha tornado en defensa la postura contraria, estableciendo que las exacciones parafiscales sí deben respetar las mismas normas que rigen a los tributos; además de respetar las normas en virtud de las cuales fueron creadas. Finalmente son tributos con fines específicos que pueden direccionar el comportamiento de las personas a las que están dirigidos; sin que necesariamente cumpla con los fines de recaudación que tienen, también, los tributos en general, sin que por ello se les deje de considerar como tributos.

2.6 Autonomía del Derecho Tributario

Autonomía, en sentido amplio, se refiere a la facultad que tiene una persona para obrar según su criterio, con independencia de la opinión o el deseo de otros. Se deriva del griego *auto* que se refiere a uno mismo y *nomos* que se refiere a norma. Trasladado al campo jurídico, se refiere a “... la potestad de dictar normas jurídicas y, por tanto, de crear y elaborar un Derecho propio o un Derecho autonómico.” (Enciclopedia Jurídica, 2014). Para que una rama del Derecho sea considerada autónoma, precisa de objeto y método propio. Existen, como generalmente sucede, posiciones doctrinarias contrapuestas, que establecen argumentos a favor y en contra de la autonomía del Derecho Tributario.



Las posiciones en contra de la autonomía, establecen que el Derecho Tributario es, ya sea, parte del Derecho Civil porque adopta instituciones jurídicas del Derecho Civil, como, por ejemplo, que la obligación tributaria toma las bases de la obligación civil para establecerse. Otros autores, establecen que forma parte del Derecho Administrativo, porque el fundamento del Derecho Tributario es la actividad del Estado regulada por el Derecho Administrativo, y, por lo tanto, la imposición y recaudación tributaria no son más que otro quehacer administrativo, y por ende, debe estar regulado dentro del Derecho Administrativo. Otros muchos teóricos, establecen que el Derecho Tributario forma parte del Derecho Financiero, porque este último regula lo relativo a la actividad financiera; es decir, los ingresos y egresos fiscales que tiene un Estado. Por lo tanto, los tributos son uno de los principales ingresos fiscales, y por ende el Derecho Tributario es parte integrante del Derecho Financiero, sin que se reconozca su autonomía.

Sin embargo, el Derecho Tributario goza de autonomía doctrinaria, porque como bien lo señalaba Villegas, “Nunca la autonomía de un sector puede significar total libertad para regularse íntegramente por sí solo. La autonomía no puede concebirse de manera absoluta, sino que cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria.” (Villegas, 2001, p. 46). Se ha sostenido que dos son los presupuestos científicos requeridos para lograr la autonomía e independencia científica de una rama jurídica: “... un conjunto de



relaciones sociales que demanden un ordenamiento jurídico propio y principios jurídicos propios que informen las normas de la rama jurídica en cuestión (Calvo R., 1970, p. 124). Dado el hecho de que el Derecho es uno, no es necesario que el Derecho Tributario sea completamente independiente, y que por ello, no pueda tomar de base normas de otras ramas del Derecho. Sin embargo, su autonomía se sostiene porque goza de "... autonomía estructural u orgánica, autonomía conceptual o dogmática, autonomía teleológica, [y] autonomía didáctica." (Sanabria Ortiz, 2001, p. 29).

La autonomía estructural u orgánica, se refiere a que el contenido de las instituciones de la rama del Derecho tiene naturaleza jurídica propia, lo que hace que sea distinta a las de otras ramas del Derecho, sin encontrar su fuente directa en ellas, y, por lo tanto, independientes de las mismas. La autonomía conceptual o dogmática se refiere a que la rama del Derecho tiene conceptos y métodos propios para su aplicación o interpretación, sin tener que recurrir a otras ramas del Derecho para determinar su contenido. La autonomía teleológica o de fines, se refiere a que esa rama del Derecho tiene sus fines propios y distintos de los demás, y la autonomía didáctica se refiere a que tiene su propio estudio; es decir, su propia cátedra de enseñanza en las universidades, con sus propias normas, principios, instituciones y demás.

"El concepto de autonomía: una rama del derecho que disponga de principios generales propios y que actúe coordinadamente en permanente conexión e



interdependencia con las demás disciplinas, como integrante de un todo orgánico (unidad del derecho) ...". (Fonrouge, 2005, p. 29). Desde ese punto de vista, y en seguimiento de lo establecido anteriormente, se infiere a todas luces, que el Derecho Tributario cuenta con autonomía frente a las demás ramas del Derecho, puesto que tiene su propia naturaleza jurídica, sus propios conceptos y métodos de aplicación e interpretación, su autonomía teleológica consiste en la de normar todo lo relativo a los tributos y su obvia autonomía didáctica, en vista de contar con cátedras universitarias y métodos de enseñanza desde hace varios años.

Al Derecho Tributario, desde un punto de vista doctrinario, se le puede dividir, a su vez, en diversas ramas, cuya clasificación es la siguiente:

- a. Derecho Tributario sustantivo o material: se refiere a las normas que regulan la obligación tributaria entre el sujeto activo y los sujetos pasivos. Se genera por el acaecimiento del hecho generador previsto en ley.
- b. Derecho Tributario formal o administrativo: se refiere a las normas que regulan cómo debe aplicarse el tributo, regulando la actividad administrativa para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- c. Derecho procesal tributario: se refiere a la disciplina que contempla los procesos para la aplicación de una norma material o formal. Es indispensable para llevar a la vida al Derecho Tributario material y formal, ya que sin él no se cuenta con un proceso que permita la determinación y



liquidación de los tributos; su correspondiente defensa y persecución ante las diferentes instancias del organismo judicial.

d. Derecho tributario especial: se refiere a la vinculación que existe entre el

Derecho Tributario, con otras ramas del derecho, como lo son:

- Derecho Constitucional Tributario: contempla los principios constitucionales que regulan los límites del poder tributario del Estado, que se enuncian también en el presente capítulo, pero que básicamente son de legalidad, capacidad de pago, justicia y equidad, no doble tributación, no confiscación, irretroactividad, entre otros.
- Derecho Penal Tributario: tipifica las conductas que son consideradas delitos y establece las correspondientes penas.
- Derecho Internacional Tributario: se integra por todas las normas que se incluyen en los convenios y tratados internacionales, que tienen en su mayoría como objetivo evitar la doble o múltiple tributación, además de las que tienen que ver con los derechos de importación y exportación y derechos aduaneros.
- Derecho Mercantil: porque la actividad mercantil es generadora de impuestos.
- Derecho Civil: porque del derecho civil se derivan muchísimas instituciones del Derecho en general, en especial los contratos, las formas de extinción de las obligaciones tributarias, etcétera, conforme lo establece el artículo 16 del Código Tributario, Decreto

número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas.

- Derecho Administrativo: porque el sujeto activo debe actuar a través de entes de Derecho Administrativo para poder recaudar los tributos que sostienen su actuar.







CAPÍTULO III

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El objeto de la obligación tributaria es dar al Estado los recursos que necesita para la satisfacción del bien común. “La obligación tributaria principal nace en el momento en que se realiza el presupuesto que constituye el hecho imponible (siempre que no concurra ningún supuesto de exención). En ese momento se concreta el tributo y nace una obligación.” (CISS, 2007, p. 223). Esa obligación reviste las características de estar establecida y debida por ley (*ex lege*), como una prestación de carácter pecuniario y exigible coactivamente. Nace en el momento en que el presupuesto fáctico se da en la realidad, y puede ser extinguido, de forma normal a través del pago, o de forma anormal, a través de cualquier otra forma prevista en ley. El concepto, las características de la obligación tributaria, sus elementos y sus diferentes formas de extinguirse son los temas a los que se refiere el presente capítulo.

3.1 Concepto

El Derecho Tributario, como se estableció anteriormente, se relaciona con otras ramas del Derecho. Es así que, para muchas cosas, tales como el concepto de relación jurídica tributaria y obligación tributaria, se parte “... sobre la base de los esquemas del Derecho Civil, aunque configurada sobre una obligación de Derecho Público.” (Rodríguez Bereijo, A., 1976, p. 279), aunque el contenido de la obligación civil es de variada naturaleza en contraposición con la obligación



tributaria, ya que no se refiere únicamente a la obligación de pago, sino de diversas obligaciones que exigen comportamientos distintos como un hacer, no hacer o dar.

Sin embargo, ¿qué es una obligación? En general, y desde el punto de vista del Derecho Civil, y específicamente, del Derecho de las obligaciones Civiles, desde su nacimiento se distinguen principalmente dos tipos de obligaciones: las obligaciones civiles y las obligaciones naturales. Según Cubides Camacho (1999), se llama obligación civil a la que está dotada de acción para exigir su cumplimiento, pues permite al acreedor acudir al poder jurisdiccional del Estado para hacer valer su derecho (p. 85). Es decir, su incumplimiento acarrea una sanción, en contraposición con las obligaciones naturales y esa sanción puede hacerse valer a través de la fuerza – coacción – que ejerce el Estado.

Ahora bien, una definición se plantea a través de las características o elementos que reviste aquello que intentamos definir. Los elementos esenciales de las obligaciones tributarias, es decir, los que condicionan su existencia, son: la norma, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el vínculo jurídico y el objeto. Sin embargo, no es sencilla su definición. Algunos teóricos definen la obligación tributaria como “... el deber jurídico de un sujeto de realizar una prestación a favor de otro.” (Acedo Penco, 2012, p. 22), teniendo el “otro” el derecho a exigírsela. Es el deber que tiene el deudor de cumplir y el derecho que tiene el acreedor de cobrar lo debido, es lo que se conoce como prestación u objeto de



la obligación, y esa relación de deber y derecho de cobrar esa prestación es lo que se convierte en el vínculo jurídico entre los sujetos de una obligación.

Ese vínculo jurídico debe proceder de alguna fuente prevista por el ordenamiento jurídico. Es decir, debe ser por lo menos reconocida de alguna manera (tipicidad) para que se le reconozca su valor jurídico y se le pueda exigir por la fuerza, porque de lo contrario, sería una obligación natural.

Ateniéndonos específicamente a lo que atañe a la obligación tributaria, algunos la han definido, de nuevo partiendo desde sus elementos, de la siguiente manera:

La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (el Estado), y que encuentra su fundamento en un mandato legal acondicionado por la Constitución, es, como ha advertido gran parte de la doctrina nacional e internacional, una especie del género más amplio, que es la obligación, al que pertenece también la obligación del Derecho privado con la que mantiene identidad estructural. (Aguayo López, 2014, p. 241).

O bien, "... como una obligación establecida por ley, de entregar a un Ente público, a título de tributo, una determinada cantidad de dinero." (CISS Grupo Wolters Kluwer, 2007, p. 223), o como aquella obligación que "... tiene por objeto el pago de la cuota tributaria." (Mellado Benavente, et. al. 2008, p. 43). Los



elementos, según Ruiz Benavides, et. al. (2005) como elementos esenciales de la obligación tributaria son:

- El sujeto activo que es el acreedor de la deuda y el que tiene el encargo constitucional.
- El sujeto pasivo que es el deudor de la obligación o contribuyente.
- El acto gravado que es un acto jurídico seleccionado por la ley como causa inmediata de la obligación tributaria y cuyo acaecimiento da origen a la existencia del tributo,
- La base gravable, que es una expresión del hecho gravable en cantidades mensurables,
- La tarifa, que es un factor matemático que permite determinar la cuantía de la obligación tributaria (Ruiz Benavides, et. al. 2005, p. 16).

Por lo tanto, la obligación tributaria se compone del sujeto pasivo, que puede ser contribuyente o responsable, sujeto activo, que es el Estado u otros entes públicos acreedores de un tributo, un objeto que consiste en la prestación pecuniaria que es dar dinero, y el vínculo jurídico que es esa relación que nace entre la obligación de pagar del sujeto pasivo y el derecho de exigir el cumplimiento del pago del sujeto activo. Ese vínculo jurídico nace en el momento en que el sujeto pasivo activa el hecho generador contemplado también en ley, y calculando el factor matemático sobre la base gravable, se determina el monto de la prestación pecuniaria debida. En últimas, la obligación tributaria es aquella obligación que tiene por objeto el pago del tributo y toda obligación tributaria implica una relación jurídica tributaria entre acreedor y deudor tributario.



En Guatemala, a la obligación tributaria la define el artículo 14 del Código Tributario, que establece:

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. (Decreto Número 6-91, Código Tributario, art. 14).

La Corte de Constitucionalidad ha establecido que la obligación tributaria es "... el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo esta exigible coactivamente." (CC, expediente 2913-2009, sentencia del 29 de enero de 2010).

A criterio personal, la obligación tributaria es: aquel vínculo jurídico que une al sujeto activo con el sujeto pasivo, mediante el cual el sujeto pasivo le debe al sujeto activo una prestación que, específicamente hablando en el ámbito tributario, es el pago de un tributo.



3.2 Características de la obligación tributaria

Previo a definir las características de las obligaciones tributarias, se debe distinguir entre las obligaciones tributarias materiales y las obligaciones tributarias formales. Las obligaciones tributarias materiales, o principales, como la denominan algunos autores en la Doctrina, son aquellas obligaciones en las que configurado en la realidad el hecho imponible previsto en ley, nace una obligación de pago. Las obligaciones tributarias formales, en cambio, son aquellas que son impuestas por ley sin tener un carácter pecuniario formalmente hablando, sino que se refieren a algo de “forma” que debe cumplir el contribuyente aunado a la obligación de pago existente.

La obligación tributaria se caracteriza por ser una obligación de dar, por su origen *ex lege* de Derecho Público y por estar subordinado su nacimiento a que se produzca en la realidad social el hecho generador o supuesto de hecho previsto. [...] El sujeto activo de la obligación es el Estado o el ente público acreedor del tributo y el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias cuando se produzca el hecho generador, o sea, el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. (CC, expediente 17-93, sentencia del 7 de octubre de 1993).



3.2.1 Características de la obligación tributaria material y formal

Por lo tanto, si la obligación tributaria tiene por objeto el pago del tributo, la doctrina ha establecido como características de la obligación tributaria las siguientes:

- Obligación *ex lege*.
- Obligación de Derecho Público.
- Obligación de dar de carácter pecuniario.
- Exigible coactivamente.

Ahora bien, si la obligación tributaria es una obligación formal; que como se estableció anteriormente, no tiene carácter pecuniario, pero por ley es impuesta a los contribuyentes como *forma* de cumplir con el pago de la obligación tributaria, las características son:

- Obligación *ex lege*.
- Obligación que aplica tanto a deudores o no del tributo.
- Obligación de hacer.
- Es exigible coactivamente.

En virtud de que ambos tipos de obligaciones tienen casi las mismas características, las mismas serán presentadas de forma general a continuación, haciéndose la salvedad de a qué tipo de obligaciones aplica cada cual.



3.2.1.1 **Obligación ex lege**

Esta característica aplica tanto para las obligaciones materiales, como para las formales. Dada la existencia del principio de legalidad, ampliamente discutido con anterioridad, y que el mismo establece que únicamente aquello que está previsto previamente en ley obliga a las personas obligadas al pago de los tributos. Este principio de legalidad aplica no solo en el momento de determinar los hechos imposables, "... sino también en la regulación de los aspectos fundamentales de la misma, como el momento de su nacimiento, la determinación de los sujetos o las formas de extinción." (CISS, 2007, p. 223). Con razón decían los romanos el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, que significa que no hay tributo sin ley.

La obligación tributaria no es consecuencia de un acuerdo de voluntades entre acreedor y deudor, sino que es el Estado, quien, con su poder de imperio, y que, mediante una ley, impone su voluntad de establecer las obligaciones tributarias. Es decir, es obligatoria. Con fundamento en el principio de legalidad, tanto para la determinación del hecho imponible, como el tipo impositivo y cualquier otro aspecto que tenga que ver con el tributo, como lo serían su nacimiento, determinación, liquidación o extinción, todo ello debe estar previsto en ley y todo ello tiene por objeto normar el pago del tributo.

Ahora bien, en cuanto a las obligaciones formales, estas también deben estar determinadas en ley (o a veces en reglamentos), en todos sus aspectos y



modalidades, sobre todo, porque su desobediencia conlleva una consecuencia. Ello permite que la Administración Tributaria no tenga campo para decisiones que no se encuentren acorde a ley, o lo que sería, visto desde otro punto de vista, campo para la arbitrariedad. De esa manera, cualquier sujeto pasivo sabe perfectamente sus obligaciones y la Administración Tributaria sabe perfectamente qué puede y qué no, exigir.

3.2.1.2 Obligación de Derecho público

“Esta característica nace a partir de que uno de los sujetos de la obligación, el acreedor, es un sujeto de derecho público; de igual modo, la prestación patrimonial tiene carácter público.” (Venegas Álvarez, 2017, p. 15). La obligación tributaria material conlleva el ingreso público que tiene carácter de Derecho Público.

¿Por qué? Porque las personas individuales no pueden hacer uso de él, únicamente puede hacerlo el Estado o a quien este lo delegue por ley. Además, como se explicará en adelante, y aplicado tanto para la obligación tributaria material como formal, consiste en una prestación coactiva que se debe a un ente de Derecho Público; es decir, el Estado; y se fundamenta en ley con la finalidad de contribuir al gasto público.



Al ser una obligación de Derecho Público, se entiende que el Estado tiene la completa facultad para imponer y ejecutar sus decisiones a través de su poder de imperio, de una forma unilateral y coactiva; es decir, sin preguntar al obligado si quiere o no cumplir con sus obligaciones. Es una relación en completa subordinación entre el Estado y el sujeto pasivo, encontrándose en una relación de completa desigualdad, en vez de igualdad como lo estarían si fuere una obligación de Derecho Privado. Además, por el principio de legalidad, el Estado requiere específicamente de una ley que le habilite y norme su actuar, no como en el Derecho Privado, en el que "... los particulares pueden realizar actos jurídicos con plena libertad, con las limitaciones impuestas por la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres." (Soto Gamboa, 2001, p. 59).

3.2.1.3 Obligación de dar de carácter pecuniario

"La obligación pecuniaria es aquella cuyo objeto es una prestación pecuniaria; el dinero, como instrumento de intermediación en los cambios, es uno de los más importantes objetos de las prestaciones [pecuniarias]." (O`Callaghan Muñoz, et. al., 2016, p. 109). Cuando la obligación contempla únicamente como prestación el dinero sin mayor precisión como objeto de una obligación, se está ante una obligación pecuniaria propiamente dicha, como es el caso de las obligaciones tributarias.

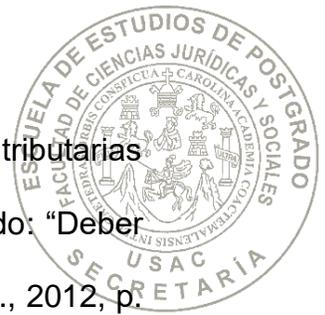


De ahí que es de suma importancia que las leyes reguladoras de los tributos establezcan de detalladamente la forma de cuantificar, en cada caso, la obligación pecuniaria. Esta es una característica que únicamente aplica a las obligaciones tributarias materiales. En las obligaciones tributarias formales no aplica porque las obligaciones formales, por lo general, son obligaciones de hacer, como se indica posteriormente.

La obligación tributaria es una obligación de dar, cuyo objeto primordial y único es una prestación de carácter pecuniario; es decir, el dar una determinada cantidad de dinero. “De este modo puede cumplir una doble finalidad: ser un medio para obtener ingresos públicos, procurando además una equitativa distribución de la carga tributaria entre todos los ciudadanos, de acuerdo con su capacidad económica.” (CISS, 2007, p. 223).

3.2.1.4 Obligación de hacer

La obligación tributaria formal –pues esta característica no aplica para las obligaciones tributarias materiales– consiste en la prestación de hacer, no hacer o soportar, con la finalidad de servir como instrumento para lograr que se recaude el monto debido en virtud de la obligación material. Es decir, es la forma mediante la cual se entera la obligación material al fisco.



“Tanto la obligación tributaria sustancial como las obligaciones tributarias formales, tienen su fundamento constitucional o legal en el denominado: “Deber de Contribuir” a los gastos e inversiones del Estado.” (Plazas Vega, M., 2012, p. 236). Estas obligaciones, además de servir como vehículo para recibir la prestación pecuniaria de la obligación tributaria, sirven para proporcionar al Estado la información de los sujetos pasivos que le es útil para cobrar el tributo en el evento en que este no sea pagado de forma voluntaria.

Obligaciones tributarias formales pueden ser, por ejemplo: presentar declaraciones por parte de los sujetos pasivos: solicitar facturas, llevar libros de contabilidad, preservar los documentos utilizados en la contabilidad durante el plazo que establezca la ley, etcétera. En el artículo 94 del Código Tributario de Guatemala, por ejemplo, se disponen las obligaciones tributarias formales (expresadas de forma negativa, puesto que establecen las infracciones a los deberes formales).

3.2.1.5 Exigible coactivamente

Teniendo en cuenta el carácter público de la obligación tributaria, “... su indisponibilidad por los sujetos activo y pasivo y su contribución esencial a la realización de una justicia determinada (la fiscal) que afecta a la totalidad de los ciudadanos.” (Calvo Ortega, R. 2004, p. 304). Esta es la razón específica de por qué se le otorga la facultad al Estado de cobrarla de manera coactiva. El hecho que sea exigible coactivamente deriva del mismo carácter imperativo de la



obligación tributaria. Ello implica que no deja margen sobre la voluntariedad de las partes en acordar su cumplimiento, sus condiciones y demás, puesto que su pago se impone en virtud de la situación de subordinación ante la que se encuentran las personas obligadas a su pago.

Obviamente, "... las potestades de la Administración [...] son regladas no sólo en su contenido, sino también en los supuestos en que no sólo pueden, sino que deben ejercitarse." (Lago Montero, 2005, p. 11). Ello implica que la facultad que tiene el Estado para cobrar el tributo, nace desde el momento en que acaece el hecho generador, y como consecuencia, se traslada también a la obligación tributaria.

Es importante y necesario que el Estado disponga de un poder para poder exigir el cumplimiento de la obligación tributaria en el momento en que el obligado al pago del mismo no lo cumpla de forma voluntaria. "Por ello, el Estado se ha investido de soberanía, con objeto de que, además de tener el derecho de establecer y recibir los aludidos pagos, pueda exigir su cumplimiento incluso mediante la fuerza si fuera necesario." (Venegas Álvarez, 2017, p. 23).

El hecho de que el Estado pueda exigir el cumplimiento de forma coactiva responde, y se justifica, en la naturaleza pública de la prestación tributaria. El procedimiento de cobranza coactiva implica las facultades de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; las facultades de determinación de



la obligación tributaria que le permiten, valga la redundancia, determinar la obligación tributaria con o sin el auxilio y voluntad del obligado al pago del tributo, la facultad de liquidación de la obligación tributaria y sus accesorios, como lo serían: las multas, intereses y recargos y la facultad para cobrarlos, inclusive de manera forzosa, que se traduce en la facultad económico coactiva.

El procedimiento de cobro faculta al Estado para cubrir las obligaciones tributarias que no hubieren sido pagadas o garantizadas dentro de los plazos señalados por la ley y exclusivamente tiene la finalidad de obligar a los contribuyentes al pago de los créditos fiscales, "... con prescindencia de la voluntad del obligado o aun en contra de dicha voluntad." (Moreano Valdivia, 2015, p. 31).

3.3 Elementos de la obligación tributaria

Los elementos de la obligación tributaria se determinan a partir de la definición de lo que es la relación jurídica tributaria que se deriva de la obligación tributaria. Así, a la relación jurídica tributaria se le define como "... el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación." (Villegas, 2001, p. 246). Por lo tanto, de la misma manera se determina que los elementos de la obligación tributaria son los sujetos activo y pasivo, el objeto que es la prestación pecuniaria y el vínculo



jurídico obligacional que surge entre los sujetos a raíz de una causa, por medio de la cual se crea la relación jurídica tributaria.

3.3.1 Sujetos de la obligación tributaria

Los sujetos de la obligación tributaria son el sujeto activo y el sujeto pasivo, como se apuntó anteriormente. El sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir la prestación, y el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de la prestación.

3.3.1.1 Sujeto activo

El artículo 17 del Código Tributario establece que el “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o ente público acreedor del tributo.” (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 17). Se entiende, por lo tanto, que el sujeto activo es, por excelencia el Estado, cuando la ley no establece sujeto activo diferente. Otros sujetos activos pueden ser: las municipalidades, las entidades aduaneras, las entidades autónomas, o inclusive las entidades supranacionales, como lo serían las organizaciones o cuerpos internacionales que exigen el pago de tributos para el sostenimiento de su actividad.

El sujeto activo “Actúa en plano de supremacía decidiendo unilateralmente atribuir a las personas obligaciones que estas no asumieron espontáneamente.”



(Villegas, 2001, p. 248) Su actividad en relación con la obligación tributaria se limita al cobro del tributo. El artículo 1 del Código Tributario establece que las normas del mismo rigen a los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y las municipalidades.

En consideración de lo anterior, en la gran mayoría de tributos el sujeto activo es el Estado. Las municipalidades por lo general son sujetos activos de los arbitrios, las contribuciones especiales y las tasas. Las entidades aduaneras son sujetos activos de los aranceles y cualesquiera otros tributos que decreten a su favor. Las instituciones autónomas como el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social reciben las cuotas de seguridad social. Las entidades *sui generis* como el Registro de la Propiedad reciben los aranceles de inscripción de documentos. Las organizaciones internacionales reciben los gravámenes impuestos por tratados internacionales, como lo serían en el caso de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) el gravamen sobre la producción de carbón y acero que exige a las empresas productoras de los mismos o el Parlamento Centroamericano que recibe una cuota para ejercer las funciones parlamentarias del Sistema Comunitario de la Integración Regional.

3.3.1.2 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el "... destinatario legal tributario por la razón de que a él está dirigida la carga patrimonial de aquel tributo cuyo hecho imponible tuvo en



cuenta su capacidad contributiva.” (Villegas, 2001, p. 249). Es el personaje que activa el hecho imponible, de hecho, o derecho y que está sometido al poder tributario del Estado, en virtud del cual está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria. El artículo 18 del Código Tributario establece que el “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”(Decreto 6-91, Código Tributario, art. 18).

De la definición anterior deriva que existen en Guatemala dos tipos de sujetos pasivos: el contribuyente y el responsable. Contribuyente “Es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible del impuesto. Es la persona que realiza el presupuesto de hecho de la norma.” (Muñoz Rodríguez, 2013, p. 12). Conforme a la ley, “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.” (Decreto del Congreso de la República de Guatemala 6-91, art. 21). En cambio, es responsable “... la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.” (Decreto 6-91, Código Tributario art. 25); así como también es responsable aquella persona que está sujeta al cumplimiento de las obligaciones formales de otras personas inclusive cuando de las mismas no se derive la obligación de pagar tributos.



Sujetos pasivos en calidad de responsables pueden ser: responsables por representación, responsables solidarios, responsables por situaciones especiales y agentes de retención o percepción. A los responsables por representación los regula el artículo 26 del Código Tributario, los cuales son obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias sin afectar su patrimonio salvo el caso de situaciones especiales. Estos son: los padres, tutores o administradores de bienes de menores de edad o incapaces que están obligados al pago de tributos; los representantes legales de las personas jurídicas, los mandatarios respecto de los bienes que administran o disponen, los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores. La responsabilidad para ellos está limitada al valor del patrimonio que administran (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 26.).

Los responsables solidarios son los que están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la adquisición de bienes o derechos, junto con los anteriores propietarios. Su responsabilidad también se limita al valor de lo adquirido. En este sentido, son responsables solidarios los donatarios, legatarios, adquirientes de bienes, derechos o patrimonios, sucesores de activos y pasivos de empresas mercantiles, entes colectivos con o sin personalidad jurídica y las personas que se fusionen, transformen o absorban otras empresas (Decreto 6-91, art. 27, Código Tributario). Son también responsables solidarios aquellos responsables por representación o de situaciones especiales que hubieren actuado con dolo (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 22 y 26.).



Son responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias por situaciones especiales, el fiduciario en el caso de los fideicomisos, el gestor en el contrato de participación, los copropietarios en la copropiedad, los socios en las sociedades de hecho e irregulares, y el albacea, el administrador o los mismos herederos en el caso de las sucesiones indivisas (Decreto 6-91, art. 22, Código Tributario). Su responsabilidad, de nuevo, se limita al monto de los ingresos o bienes gravados.

Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de estas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

También serán considerados agentes de percepción, quienes, por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 28,).

“El agente de retención es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo



cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.” (Villegas, 2001, p. 265). En cambio, el agente de percepción es: “acreedor del contribuyente, del cual recibe un importe como contraprestación por un servicio o un bien y además, adiciona el relativo al tributo.” (De de la Horra, 2000, p. 314). En este caso, los agentes de retención o percepción, habiendo retenido o percibido el tributo, son los únicos responsables, ante el fisco, de su pago. Si no las retiene o percibe, es obligado también solidariamente con el contribuyente a su pago (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 29,).

La doctrina establece que existe una división tripartita entre los sujetos pasivos. Así, existe el contribuyente, el responsable solidario y el sustituto. El contribuyente es el destinatario legal tributario a quien la norma obliga de forma personal al pago del tributo por haber realizado el hecho imponible. El responsable solidario es el tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero que la ley obliga a su pago. El sustituto es “Aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga “en lugar de.” (Villegas, 2001, p. 255). En Guatemala, la figura del contribuyente se identifica con la figura de contribuyente de la doctrina, y la figura del responsable, sea en la calidad que sea, engloba las figuras de sustituto y responsable, según la doctrina. Más específicamente, y de acuerdo con la sustentante de la tesis, el



sustituto se identifica con aquel responsable que la ley no determina en virtud de solidaridad.

3.3.2 Objeto de la obligación tributaria

“Desde el punto de vista jurídico el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo.” (Jarach, 1957, p. 176).

El objeto de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria que debe cumplir el sujeto pasivo, que generalmente es la cantidad de dinero que debe satisfacer en concepto de la deuda tributaria, o bien, la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie. Un ejemplo de un tributo en especie es la entrega de una participación de los productos que se derivaban del cultivo de la tierra o animales impuestos a quienes lo hicieran en tiempos de la Colonia.

3.3.3 Vínculo jurídico obligacional de la obligación tributaria

El vínculo jurídico es el nexo que liga al sujeto activo y al sujeto pasivo, en una relación de acreedor y deudor y que existe mientras la obligación no se extinga.

Es uno de los elementos esenciales de las obligaciones en general, porque “... mantiene la estructura de la obligación: vincula la deuda y el crédito.” (López Díaz, 2006, p. 171) y que por ende mantiene la relación jurídica viva.



El contenido del vínculo jurídico se duplica, porque tiene contenido personal, mediante el cual se conoce la postura, derechos y obligaciones de cada sujeto dentro de una relación jurídica. Además, tiene contenido patrimonial mediante el cual se determina el tipo de prestación que entraña la obligación y que implica una garantía sobre el patrimonio del deudor para el cumplimiento de la obligación. Pero además es jurídico, porque se encuentra contemplado en ley y es posible exigir su cumplimiento a través de la fuerza.

En el plano tributario, el vínculo jurídico mantiene la estructura de la obligación tributaria en el sentido de que, entraña el deber que tiene el sujeto pasivo por mandato de ley, el derecho que le asiste al sujeto activo de exigirlo, inclusive por la fuerza y la garantía que tiene también el sujeto activo sobre el patrimonio del sujeto pasivo en caso de incumplimiento del pago de la prestación.

3.3.4 Causa de la obligación tributaria

La inclusión de la causa como uno de los elementos de la obligación en general ha sido un aspecto altamente debatido en la doctrina tributaria, debido a que ha sido confundida, incluso, desde la era romana con razones psicológicas, o subjetivas. Es decir, la causa cuestiona por qué se asume una obligación y los tratadistas que están a favor de su inclusión consideran importante incluirla porque implica la causa objetiva de la determinación de la obligación. Específicamente, en las obligaciones tributarias: “La causa de la obligación es la



razón por la cual el contratante asume su obligación.” (Mazeaud citado por Figueroa Yáñez, 1991, p. 330).

En el aspecto tributario, y específicamente en las obligaciones tributarias, a la causa se le identifica con el mandato previsto en la ley, de pagar el tributo en el momento en que en el mundo real acaece el hecho imponible previsto en la norma tributaria. Entonces, la ley es la causa cardinal de la obligación y de acuerdo con Arrazola:

Como causa inteligente y pródiga (sic), debe adoptar todas las disposiciones que aseguren su fin: determina los requisitos; establece la forma. La concurrencia de aquellos, y la observancia o verificación de esta, completan, perfeccionan su creación. [...] La ley, pues, sin envolverse en tecnologías que oscurecen lo que es sencillo, es la causa mediata, ó remota de la obligación; la concurrencia, y observancia de los requisitos y solemnidades esenciales establecidos por ella, son la causa inmediata. (Arrazola, 1855, p. 127).

Si la ley es la causa mediata de la obligación tributaria, y esta debe ceñirse al principio de legalidad, entonces, esta debe determinar, entre otras cosas, el hecho generador o hecho imponible de la obligación tributaria, la base imponible y el tipo impositivo (Const., 1985, art. 239). La base imponible es la suma con base en la cual se calcula el impuesto El tipo impositivo es el porcentaje, o tarifa, que se le aplica a la base imponible. El hecho generador es la descripción objetiva “... de una circunstancia hipotética y condicionante que el legislador

espera se produzca respecto de una persona en un momento preciso predeterminado y en un lugar también legalmente preestablecido.” (Villegas, 2001, p. 248).



Este hecho imponible o generador no puede ser elegido arbitrariamente, porque conforme al principio de legalidad establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley que lo regule debe prever todas las circunstancias que posiblemente lo afecten: la capacidad contributiva, las posibilidades de exenciones, la no doble imposición, etcétera, que se refieren a los principios tributarios expuestos con anterioridad. El acaecimiento del hecho generador, del presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo es lo que hace que nazca la obligación tributaria, y por ende, se configura en la causa inmediata de la obligación tributaria. Es decir, acaecido el hecho imponible en el mundo real, este acarrea como consecuencia que el sujeto pasivo deba pagar al fisco el tributo correspondiente.

3.3.5 Relación jurídica tributaria

En la doctrina se ha debatido sobre si la obligación tributaria se puede considerar como sinónimo de la relación jurídica tributaria, lo cual no puede ser considerado como tal, en virtud de que “... aunque de un matiz superficial pareciera lo mismo (entrañando cierta situación tergiversada), en realidad no lo

es. La diferencia entre las figuras aludidas estriba esencialmente en el tipo de obligación tributaria y el sujeto a cargo de la misma.” (Saldaña, 2005, p. 72).



La relación jurídica tributaria se puede examinar desde dos puntos de vista: desde el punto de vista del sujeto activo y desde el punto de vista del sujeto pasivo, puesto que, de toda relación jurídica de la cual surge una obligación, nace también la facultad para exigir a la misma, pues de lo contrario sería únicamente una obligación moral. Por lo tanto, desde el punto de vista del sujeto pasivo, se le puede ver considerar, el vínculo que surge entre él y el sujeto activo que es el fisco, que, en virtud de un acto realizado por él, lo constriñe al pago de una determinada cantidad de dinero, y que de no pagarla tendrá las consecuencias que también están previstas en ley. Desde el punto de vista del sujeto activo, se puede ver como el vínculo que surge entre él, y el sujeto pasivo, que le da la facultad de cobrar, inclusive por la fuerza, aquello que le debe el sujeto pasivo en virtud de haber realizado un hecho imponible previsto en una norma.

La relación jurídica tributaria es la relación que se deriva del vínculo que existe entre el sujeto activo y pasivo, en virtud de la cual nace la obligación que tiene el sujeto pasivo de dar determinada prestación pecuniaria a favor del sujeto activo, y que por ende el sujeto activo tiene derecho a exigir el cumplimiento de dicha prestación también. Su estructura se parece mucho a la estructura de las relaciones jurídicas civiles, por ejemplo, con las diferencias específicas en el



objeto y en las características que revisten al sujeto activo. Los autores doctrinarios se esmeran en diferenciar la relación de obligación desde un punto de vista de los sujetos obligados al pago del tributo; estableciendo que se entenderá la relación jurídica como sinónimo de obligación tributaria, únicamente, en el caso de que el causante de la obligación y el obligado al pago de la prestación sea la misma persona; es decir, el contribuyente, porque de ser el obligado al pago persona distinta del causante, entonces la obligación se configura entre distintas personas de aquellas obligadas originalmente; es decir, entre sujeto activo y responsable.

Desde ese punto de vista, dicha diferenciación carece de valor a la luz de la legislación guatemalteca, puesto que en Guatemala se trata al sujeto pasivo como la persona obligada al pago de la prestación contenida en la obligación tributaria, y al nacimiento de la obligación tributaria como consecuencia inmediata del acaecimiento del hecho generador, independientemente, de quién sea el causante. En razón de lo anterior, no deben ser tratados como sinónimos, sino uno como consecuencia de otro, porque el nacimiento de uno depende del otro: el nacimiento de la obligación tributaria depende del hecho generador previsto en ley, como una causa que acaezca, para crear el nexo entre sujeto activo y sujeto pasivo y en virtud del cual una prestación pecuniaria sea debida.



3.4 Extinción de la obligación tributaria

Extinguir una obligación significa ponerle fin a la misma. Para la obligación tributaria, "... tratándose de una obligación de dar, el medio general de extinción es el pago." (Villegas, 2001, p. 293), puesto que es el medio que se considera normal por la propia naturaleza de la prestación que engendra.

Sin embargo, en la doctrina "... las formas más comunes esencialmente son: el pago, la condonación, la compensación, la cancelación, la prescripción y la caducidad." (Saldaña, 2005, p. 75). Algunos agregan a la transacción también como uno de los medios de extinción de las obligaciones.

En el Código Civil guatemalteco, en cambio, se contemplan como formas de extinción de las obligaciones: la compensación, la novación, la remisión y la prescripción extintiva (Decreto Ley 106, Código Civil arts. 1469 y ss). En materia tributaria, las formas o medios de extinción de la obligación tributaria se encuentran contemplados en el artículo 35 del Código Tributario, el cual establece:

Artículo 35. Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

1. Pago.
2. Compensación.
3. Confusión.



4. Condonación o remisión.
5. Prescripción. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 35).

La Exposición de Motivos del Código Tributario establece, en relación con los medios de extinción de la obligación tributaria, lo siguiente:

Extinción de la obligación tributaria

Cuando se regula el pago se admite el que se haga por consignación y bajo protesta. Se inspira la norma en que deba facilitarse el pago que beneficia las arcas nacionales al recibirlo y, para el caso de duda, evitaría en cualquier momento la imposición de sanciones si la razón le asiste al fisco. La obligación tributaria debe depurarse.

Se comprende, además, como medio de extinción, la compensación, máxime cuando se regula la cuenta corriente tributaria.

Se uniforma en cinco años el período de prescripción y se establece con claridad la manera de interrumpirla, para evitar interpretaciones antojadizas que, en algunas ocasiones, se han presentado.

Para el caso de pago por cuenta ajena de un tributo no se admite la subrogación en lo que se refiere a acciones penales, pues podría dar lugar a acciones no deseables para los ciudadanos. En todo caso, no se admite el pago por cuenta ajena en contra de la voluntad del obligado.

Se incorpora el procedimiento para declarar incobrables algunos tributos, en un mínimo de quinientos quetzales. Es conveniente no desperdiciar recursos humanos y económicos en el cobro de cantidades que ni siquiera responden por el costo de esa tarea. Se establece, adicionalmente, la incobrabilidad en casos especiales (Decreto número 6-91, Código Tributario, p. 64).



Para efectos de la presente tesis, estos últimos medios de extinción de las obligaciones tributarias serán los que se expondrán más a fondo, además de la novación.

3.4.1 Pago

El pago es la forma ordinaria de extinción de las obligaciones tributarias, mediante el cual el sujeto pasivo se libera de la obligación con el fisco. Dejando de lado el debate doctrinario respecto a si, el pago entraña naturaleza de cumplimiento de las obligaciones y como consecuencia de su cumplimiento acarrea el efecto de la extinción, o si su naturaleza es la de extinción de las obligaciones *per se*. En materia de derecho tributario guatemalteco, el pago es tratado como un medio de extinción de las obligaciones tributarias.

Para algunos autores constituye un acto, para otros un negocio jurídico, y para otros inclusive un hecho jurídico. Derivado de que es un acto deliberado y consciente del ser humano y que no tiene carácter de contractual en relación de coordinación, como sucede en el derecho civil, sino de supra y subordinación, por ser una obligación de carácter público, el pago es un acto jurídico.

El efecto del pago es que extingue la obligación y puede ser realizado por el mismo sujeto pasivo o "... por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o



responsable.” (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 37). Por lo general, el pago se hará en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indica. Sin embargo, el pago también puede variar en su forma en los casos establecidos en ley. Así:

Se puede hacer el pago bajo protesta y consignación, cuando el obligado al pago del mismo reciba una negativa a recibir el pago o subordinación de este al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesoria o adicional no contemplada en ley, o al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en ley (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 38.)

En el caso del pago, el artículo 38 del citado Código, establece que el importe del adeudo tributario puede ser consignado judicialmente por los contribuyentes o responsables, pero únicamente en los casos de:

- 1) Negativa de la Administración Tributaria a recibir el pago o subordinación de este al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesoria o adicional, no ordenada en una norma tributaria.
- 2) Subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en una norma tributaria. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 38).

Asimismo, dicha disposición prevé que, cuando no exista determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Es decir, que la consignación judicial procede solamente en los



supuestos antes descritos y estando el monto del adeudo tributario determinado en forma definitiva o la liquidación respectiva se encuentre firme, de lo contrario procederá el pago bajo protesta. (CC, 2489-2013, sentencia del 8 de junio de 2015).

De acuerdo con el artículo 39 del Código Tributario:

Se puede hacer el pago a cuenta, en el caso en que se quiera hacer pagos anticipados a cuenta del tributo, en los casos en los que el período de imposición sea anual y la ley disponga que para los efectos de determinación y pago del impuesto se establezca haciendo una proyección anual con una base imponible de un período menor, realizando al finalizar el período de imposición una determinación definitiva (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 39).

Se puede hacer el pago con facilidades, en el evento en que así lo solicite el contribuyente antes del vencimiento del plazo para el pago del tributo y existen causas justificadas que impidan su normal cumplimiento, conforme al procedimiento y requisitos establecidos en ley para el efecto (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 40).

3.4.2 Compensación

La compensación tiene lugar cuando dos personas son, por derecho propio, acreedor y deudor recíprocamente. “Conforme al Derecho civil, la compensación opera por ministerio de la ley, siempre que concurren las siguientes condiciones:

a) que sean deudas de dinero, o cosas fungibles de igual género y calidad; b) que sean líquidas, y c) que sean actualmente exigibles.” (Bravo, 1997, 358). En



el Derecho Tributario se entiende que las deudas deben ser en dinero, líquidas, exigibles, no prescritas y corresponder a una misma Administración Tributaria.

El Modelo de Código Tributario para América Latina previó una serie de reglas a incluir en el momento de regular la compensación, como medio de extinción de las obligaciones tributarias. A grandes rasgos, estas reglas se referían a que las deudas tributarias podían compensarse total o parcialmente con créditos por tributos, accesorios o sanciones, siempre que fueran ante la misma Administración Tributaria y reunieran las características de ser: líquidos, exigibles y no prescritos. Además, estableció que podía realizarse la compensación de forma automática por los obligados tributarios, a instancia del obligado tributario o de oficio por la Administración. (CIAT, 2015, p. 73). Ahora bien, en Guatemala, el artículo 43 del Código Tributario reguló la compensación de la siguiente manera:

Artículo 43. Compensación. Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 43).



No se prevé expresamente la forma automática de realizar la compensación, pero en la práctica y en el día a día esa forma sí existe y sí está regulada en ley.

Por ejemplo, en el momento de enterar la declaración del Impuesto al Valor Agregado, salvo en lo que respecta al régimen de pequeño contribuyente.

De esa forma, la norma impugnada establece lo siguiente: “Artículo 17. Se reforma el artículo 49, el cual queda así: „Artículo 49. Obligaciones del Régimen de Pequeño Contribuyente. El contribuyente inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente, para efectos tributarios, únicamente debe llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el que debe registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales puede consolidar diariamente en un sólo renglón y podrá llevarlo en forma física o electrónica. Están obligados a emitir siempre facturas de pequeño contribuyente en todas sus ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta Quetzales (Q.50.00), cuando se trate de ventas o prestación de servicios menores de cincuenta Quetzales (Q.50.00), podrá consolidar el monto de las mismas en una sola, que debe emitir al final del día, debiendo conservar el original y copia en su poder. En la adquisición de bienes y servicios, están obligados a exigir las facturas correspondientes, las cuales deben conservar por el plazo de prescripción. En caso que no exijan o conserven estas facturas, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República. El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Las características de estas facturas se desarrollarán en el reglamento de esta Ley. Los contribuyentes inscritos



en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo” (la parte resaltada es la expresamente impugnada)”. Al realizarse el análisis correspondiente, esta Corte estima que no pueden acogerse los argumentos expuestos por los accionantes, toda vez que, el régimen especial que la ley denomina como “Pequeño Contribuyente”, es una opción que otorga a las personas individuales o jurídicas cuyo monto de ventas no exceda de ciento cincuenta mil quetzales (Q150,000.00) en un año calendario, y que fue creado para simplificar la gestión y pago de impuestos a un tipo impositivo efectivo del cinco por ciento (relevados del pago y declaraciones del Impuesto Sobre la Renta). La razonabilidad del régimen se encuentra, no solo por la simplificación en la tributación, sino que, tomando en cuenta la realidad de la capacidad de pago de los contribuyentes que tienen actividades comerciales menores al monto fijado. En tal sentido, la parte que impugnan los accionantes da seguridad y certeza jurídica, a que las facturas que emitan los contribuyentes no constituyen crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, tomando en cuenta que es un régimen especial de tributación, sobre todo, porque tiene un tipo impositivo distinto a los demás contribuyentes. Conforme la materia que grava el Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente (sujeto pasivo) es el consumidor final, en quien recae el pago del impuesto y de cuyo patrimonio se realiza la exacción. No obstante, la Ley establece como sujetos pasivos del impuesto a los que, en realidad, y conforme la doctrina, se les denomina agentes receptores, pues son quienes le cobran al consumidor final (verdadero contribuyente), pero con la obligación de enterar al fisco deduciendo el impuesto cargado por ellos. Sin embargo, en el “Régimen Especial de Pequeño Contribuyente” la ley no le otorga esa responsabilidad al pequeño contribuyente, es decir, no se constituye en agente de percepción del impuesto, sino que le crea una obligación tributaria de pagar un porcentaje específico del Impuesto al Valor



Agregado percibido y, adicionalmente, lo exime del pago del Impuesto Sobre la Renta. De esa manera, no contraría el principio de Igualdad contenido en el artículo 4º constitucional, porque la norma regula la gestión del impuesto a un segmento de contribuyentes que, en primer lugar, voluntariamente escogen someterse a ese régimen, y segundo, su actividad no genera un monto de percepción de ingresos mayor a ciento cincuenta mil quetzales anuales. En ese sentido, el tipo impositivo aplicable a este régimen (del cinco por ciento), significa un trato igual a los contribuyentes inscritos en el referido régimen, los cuales legalmente no deben compensar crédito y débito fiscal, ni acreditar costos o gastos de ninguna naturaleza, realizando un pago definitivo, en forma simple, sobre el total de sus ingresos –sin deducciones-, y que es desigual frente a los que están sujetos a régimen (del tipo) impositivo del doce por ciento (12%) de la misma ley del Impuesto al Valor Agregado, los cuales sí poseen la facultad de compensar crédito y débito fiscal y, adicionalmente, la posibilidad de acreditar costos y gastos –en cuanto al impuesto sobre la renta-, lo cual es razonable, lógico y objetivo. Por tales razones, esta Corte estima que la parte señalada de la norma impugnada, no contraviene los artículos indicados por los accionantes, por lo que debe declararse sin lugar la acción promovida. (CC, 292-2013, sentencia del 6 de marzo de 2014).

Tampoco se prevé en ese artículo, que la compensación pueda realizarse con cualquier tipo de crédito tributario, pero sí se prevé como un tipo de compensación especial, la cual está regulada en el artículo 44 del Código Tributario, el cual establece lo siguiente:

Artículo 44. Compensación especial. El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con



otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aun cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas. Decreto 6-91, Código Tributario, art. 44).

3.4.3 Confusión

La confusión como medio de extinción de las obligaciones tributarias tiene lugar cuando el deudor y acreedor tributario son la misma persona. En Guatemala, el artículo 45 del Código Tributario establece como concepto de la confusión: “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.” (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 45).

Se debe enfatizar el hecho de que la ley regula que, para que opere la confusión en materia tributaria, debe reunirse en el sujeto activo dicha confusión, porque por lógica no puede operar de otra forma. Opera cuando el Estado, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos generadores del tributo, por ejemplo, se convierte a su vez, en el sujeto pasivo de dichos tributos. Como bien apunta Villegas (2001), “Esta situación se produce muy raramente en derecho tributario; por ejemplo, en el caso de que el Estado recibe una herencia en cuyo pasivo figuran deudas tributarias. En tal caso, es evidente que estas deudas se extinguen por confusión. (Villegas, 2001, p. 296). En el Modelo de Código Tributario para América Latina no se contempló la figura de la confusión,



posiblemente porque ocurre tan pocas veces en la práctica, que no se consideró relevante incluirlo, como sí ocurren las demás figuras.

3.4.4 Condonación o remisión

Ahora bien, la condonación o remisión de la obligación tributaria no es más que el perdón, en parte o en todo, de la misma por parte del sujeto activo. La condonación hecha por el sujeto activo implica una renuncia a un derecho; es decir, es el sujeto activo quien renuncia a su derecho de cobrar la prestación de la obligación tributaria que ya le es debida.

La doctrina no es unánime en cuanto a su admisión como medio de extinción de las obligaciones tributarias. Algunos consideran que sí debe ser incluida como tal, pero normado en su totalidad, para no dejar espacio a la arbitrariedad del fisco sobre a quién, cuándo, cómo, qué, dónde y por qué el condonar una deuda. Otros, en cambio, optan por dejarlo fuera completamente de los medios de extinción de la obligación tributaria, en virtud de que son del criterio que atenta directamente contra el interés público y que por ende no debería de ser permisible su inclusión como tal.

La legislación guatemalteca sí lo contempla, y establece específicamente en el artículo 46 del Código Tributario, lo siguiente:



Artículo 46. Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley.

Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 de este código. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 46).

Por lo tanto, para diferentes tipos de derechos a los que se renuncia, diferentes autoridades para otorgarlos. Para los tributos, más que todo por el tema del principio de legalidad y que por representación del pueblo al Congreso le corresponde emitir leyes y decretos que afecten de forma general a toda la población, los tributos únicamente pueden ser condonados por ley. De lo contrario, de no hacerse de esa manera, se dejaría espacio para la arbitrariedad. Ahora bien, como en materia de multas y recargos el derecho al que se renuncia no es en realidad de tal trascendencia, se le permite al Presidente de la República condonarlos. Esto, no obstante, y como se ha manifestado en noticias de los periódicos, se ha prestado también para beneficiar a algunos cuantos allegados al Presidente, tal y como ocurrió durante el Gobierno del Presidente Otto Pérez Molina, que se convirtió en el gobierno que más condonaciones otorgó, con el objeto de elevar la recaudación tributaria, perdonando multas, intereses, recargos e impuestos a muchos deudores. Ningún sistema es perfecto cuando existe tanta corrupción en el país.

De esa manera, cualquier impuesto que se pretenda cobrar a los contribuyentes debe estar previa y claramente establecido en una ley



emanada del Congreso de la República. Conteste con lo anterior, el artículo 3 del Código Tributario prescribe: “Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala. 3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios. 4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas. 5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria. 6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales. 7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas. 8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Resulta importante hacer la aclaración que, no debe confundirse el principio de legalidad de los tributos, con la especialidad de las leyes (sobre todo en materia tributaria), porque esta última se refiere a que una norma legal puede regular una o varias materias (tributarias) de forma general o de manera específica. Es decir, puede decretarse impuestos y determinarse sus bases de recaudación, en un solo cuerpo legal (que sería lo más recomendable) o bien, algunos de ellos, en otro cuerpo normativo, caso en el que, necesariamente deberán integrarse las normas en el momento de su aplicación, lo cual, no necesariamente harían perder las características de seguridad y certeza jurídicas de la obligación tributaria. (CC, 3335-2011, sentencia del 22 de agosto de 2012).



El Modelo de Código Tributario para América Latina previó la condonación únicamente para los tributos y que esto debía hacerse únicamente mediante ley en virtud de que: “A diferencia de la condonación civil en la que el acreedor puede renunciar a su derecho a exigir el pago de su deudor en la condonación tributaria el acreedor, esto es la Administración Tributaria, no puede decidir por sí sola el dejar de exigir el pago de las obligaciones tributarias, debido a que rige el principio de la indisponibilidad de las obligaciones por parte de la Administración Tributaria.” (CIAT, 2015, p. 74).

El Modelo nunca se refirió a la condonación de las obligaciones accesorias como lo serían las multas y los recargos a los que sí se refiere la ley guatemalteca. Sin embargo, por el mismo principio y por el principio de legalidad en la actuación de la autoridad, puede inferirse que no puede hacerse, a menos que esté establecido en ley que se puede condonar. Lo tributario no opera como lo civil, lo accesorio sigue a lo principal. Es más, en el mismo Modelo de Código Tributario, se hace el comentario siguiente:

Se debe recordar que normalmente la técnica legislativa exige que los supuestos de la infracción sean definidos con remisión a los deberes y obligaciones tributarias regulados en otras normas distintas de las que crea la infracción. El punto central es que la remisión se hace a las normas tributarias no sancionatorias. Como es bien sabido en esta materia rige el principio de legalidad relativa. Esto quiere decir que la ley debe establecer los elementos esenciales de los tributos y las normas básicas de procedimiento para su aplicación, sin perjuicio de que el

reglamento u otras normas generales administrativas precisen o completen algunos aspectos de esos elementos esenciales. (CIAT, 2015, p. 153).



3.4.5 Prescripción

“Se acepta actualmente que las obligaciones tributarias puedan extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo.” (Villegas, 2001, p. 298). Debe advertirse que la prescripción extintiva, como lo es en el caso de las obligaciones tributarias, se refiere a la extinción de la acción y no del derecho subjetivo que le corresponde a la misma, contrario a lo que ocurre con la caducidad.

En este sentido, la prescripción en materia tributaria: “... que es del tipo extintivo o liberatorio, consiste en la extinción por el transcurso del tiempo, de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria así como la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria, más no el derecho de crédito, y siempre que la declaración de prescripción sea solicitada por el sujeto pasivo.” (Bravo Cucci, 2018, p. 304).

Efectivamente, de esa misma manera la regula el Código Tributario en Guatemala, en los artículos 47, 51 y 53, los cuales se copian a continuación, porque en el primero se alude a la pérdida del derecho por parte del sujeto activo de cobrar y fiscalizar, y el segundo manifiesta de forma expresa, que el derecho



de crédito no se extingue con la prescripción, porque se puede renunciar a ese derecho, que se obtiene en virtud de la prescripción, y que la prescripción debe ser solicitada por el sujeto pasivo sea por acción o excepción:

Artículo 47. Plazos. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 47).

Es decir, la obligación tributaria prescribe en cuatro años. Si en cuatro años el sujeto pasivo no ha cumplido la obligación tributaria, por el paso del tiempo, el sujeto activo que es el Estado, pierde su derecho de exigir su cumplimiento, reflejando así también el principio de seguridad jurídica y que las personas no pueden estar obligadas infinitamente.

Artículo 51. Renuncia a la prescripción. Se entiende renunciada la prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si paga total o parcialmente la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 51).

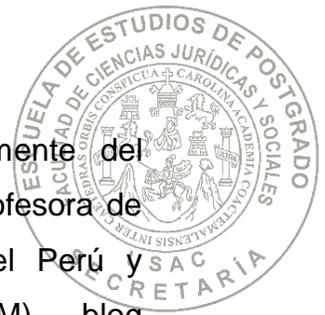
Artículo 53. Acción o excepción de prescripción. La prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece este Código. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente



de la Superintendencia de la Administración Tributaria o quien desarrolle sus funciones conforme a la ley. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 53).

En otros artículos del Código Tributario se regula lo relativo al cómputo del plazo para la prescripción, las causas de su interrupción y, la prescripción de las obligaciones accesorias. También se regula lo relativo a la prescripción especial, la cual opera cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria, y cuyo plazo se amplía en ese caso, a ocho años en vez de los cuatro aludidos con anterioridad. La Corte de Constitucionalidad ha establecido lo siguiente en relación con la prescripción:

Desde antes, se ha considerado necesario establecer plazos dentro de los cuales deben ejercerse los derechos y otros en los que la inactividad de su titular determine la privación o desprotección de aquello que jurídicamente le corresponde. La razón de ello ha sido dotar de seguridad jurídica los actos de las personas en sociedad, en referencia a quien es el titular efectivo de los derechos, y también el garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que la responsabilidad de cumplir con una obligación no pesará indefinidamente sobre él y/o sus herederos, ya que la sola posibilidad de que algo sea eternamente exigible plantearía al Derecho gravísimos problemas y, probablemente, haría imposible no sólo la vida en sociedad sino también la administración de justicia. Por otro lado, el Derecho espera cierta diligencia de parte de quien goza de una protección jurídica determinada y la mide en unidades de tiempo denominadas plazos. Si una persona, en su calidad de titular, no ejercita aquello que el derecho le protege dentro del lapso correspondiente, se entiende o bien que no tiene interés en ello, o bien que su negligencia no debe ser más amparada y que en adelante debe procederse a beneficiar al deudor o a



quien tiene el deber correspondiente, eximiéndolo formalmente del cumplimiento del deber. [Carmen del Pilar Robles Moreno, Profesora de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú y Universidad Nacional Mayor de San Marcos (NMSM), blog (<http://blog.pucp.edu.pe/item/18397>).] [...] En ese orden de ideas, puede decirse que la prescripción extintiva o liberatoria acaece por la despreocupación del sujeto activo para exigir su derecho durante un plazo determinado al sujeto pasivo de la relación jurídica. Ese “derecho” es la facultad o poder que se tiene para exigir el cumplimiento de alguna obligación que le es de su beneficio, a diferencia de la “acción” que constituye la atribución que la persona ejerce ante los tribunales o la autoridad administrativa correspondiente para hacer valer su “derecho” [...] En el caso de Guatemala, el artículo 47 del Código Tributario establece: “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.” [...] La prescripción desarrollada en el Código Tributario guatemalteco no constituye un medio de extinción de la obligación de deudas tributarias, sino que, como se dijo anteriormente, una limitación para la Administración Tributaria en relación con la exigibilidad al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria; es por ello que, vencido el plazo prescriptorio, el deudor tributario queda liberado de la acción de la Administración Tributaria para que esta pueda determinar la deuda tributaria, exigir los pagos o aplicar sanciones, pero en el supuesto caso de que el contribuyente pague una deuda ya prescrita, no tiene derecho a la devolución de lo pagado, justamente por que el pago efectuado no tendría naturaleza de un “pago indebido”, sino



que se le entiende como una renuncia al derecho percibido. Por otro lado, si no paga es claro que la Administración no puede ejercer su potestad tributaria para el cobro de lo adeudado, siempre que la deuda se encuentre prescrita. De acuerdo con nuestra legislación, la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, ya que no se ha previsto la prescripción de oficio, pero el sujeto pasivo, de acuerdo con lo previsto en los artículos 35, numeral 5, 53 y 177, numeral 4, puede oponerla en cualquier momento, esto es, en cualquier estado del procedimiento sea este, administrativo o judicial, ya sea como acción o excepción. El Código Tributario guatemalteco regula el término de la prescripción en el artículo 49 de la siguiente forma: “Los plazos establecidos en los artículos 47 y 48 de este Código, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.”. De ahí que, resulta imprescindible determinar la fecha en la que se haya generado o producido la obligación tributaria, así como la fecha de su vencimiento, es decir, el momento en el que el contribuyente debió cumplir con dicha obligación y será, a partir de ese momento, que debe computarse el plazo de prescripción antes descrito. (CC, 549-2009, sentencia del 27 de mayo de 2010).

3.4.6 Novación

Mucho se ha discutido en torno a la doctrina, si la novación es una forma de extinción de las obligaciones tributarias. En el Derecho Civil y de acuerdo con Cubides la novación es:

... la sustitución de una nueva obligación a otra anterior, la cual queda por tanto extinguida. Conforme a esta definición, (...) la novación es a un tiempo origen y extinción de obligaciones. Esto no significa que las dos funciones sean independientes una de la otra; por el contrario, son ambas



indispensables, tan íntimamente relacionadas que forman parte de un solo todo. La extinción de la primera obligación tiene por causa el nacimiento de la nueva y, viceversa, el nacimiento de la segunda obligación tiene por causa la extinción de la antigua. (Cubides Camacho, 1999, p. 456).

Por lo tanto, la novación consiste en reemplazar una obligación, ya existente por otra nueva, y funciona como modo extintivo de la primera obligación y como causa de nacimiento de la nueva obligación.

La doctrina distingue dos clases de novación: la novación objetiva y la novación subjetiva. La novación objetiva ocurre "... cuando en la nueva obligación ha cambiado el objeto debido (prestación) o la fuente de la obligación." (Barbero, 2004, p. 256). La novación subjetiva, en cambio, ocurre cuando "... en la nueva obligación se ha operado un cambio de acreedor, de deudor (delegación exonerativa o expromisión perfecta, ambas con liberación del deudor anterior) o, de ambos." (Barbero, 2004, p. 256). En Guatemala, en realidad constituye verdadera novación como medio de extinción de las obligaciones, a lo que la doctrina le denomina novación objetiva, porque para el Derecho Civil guatemalteco, la novación subjetiva se encuentra en las figuras de la subrogación.

El Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas, en sus artículos 1478 al 1488, establece las normas relativas a la novación. El artículo 1478 establece específicamente que:



Hay novación cuando deudor y acreedor alteran sustancialmente la obligación sustituyéndola por otra. La novación no se presume, es necesario que la voluntad de efectuarla resulte claramente del nuevo convenio, o que la antigua y la nueva obligación sean de todo punto incompatibles.” (Decreto Ley 106 y sus reformas, Código Civil, 1956, art. 1478).

Así, acarrea como efectos que extinguen las garantías y obligaciones accesorias, a menos que acuerden que se mantengan. Lo anterior no aplica cuando la garantía es prestada por un tercero, puesto que el tercero debe aceptar expresamente garantizar la nueva obligación (Decreto Ley 106 y sus reformas, Código Civil, 1956, art. 1479).

De acuerdo con el Código Civil, no constituye novación, lo siguiente:

- La simple prórroga del plazo de una deuda (art. 1481).
- La sola reducción del plazo (art. 1482).
- La reducción del tipo de interés en las deudas consistentes en dinero (art. 1485).
- La reducción de rentas (art. 1485).
- La simple mutación del lugar para el pago (art. 1486).

La novación no produce efectos si la antigua obligación era nula o estaba extinguida, pero si era anulable, por la novación se confirma (Decreto Ley 106 y sus reformas, 1956, art. 1487). En cambio, si solo la nueva obligación creada en virtud de la novación fuere nula, esta quedará sin efecto y renacerá la anterior



con todas sus condiciones, privilegios y garantías (Decreto Ley 106 y sus reformas, Código Civil, 1956, art. 1488).

Ahora bien, en lo que se refiere a la materia tributaria, la novación "...ha sido calificada como un negocio positivo, lo que choca con el carácter obligatorio e inderogable de la obligación tributaria. La Administración no puede disponer de dicha obligación y en principio los preceptos de Derecho privado no serían aplicables." (Sánchez Macías, 2006, p. 872).

"El Derecho Común reconoce algunas formas de extinción de las obligaciones no admitidas por la tributación. Así pues, la obligación fiscal no se extingue por medio de la novación, transacción o mutuo disenso." (Mur Valdivia, 1989, p. 61). Por lo tanto, la novación no se permite en el plano tributario, más que todo porque en la novación la nueva obligación nace de la voluntad de las partes, mientras que, en el plano tributario, la obligación nace únicamente por el acaecimiento del hecho imponible contenido en la ley.

La obligación tributaria no admite alteraciones o modificaciones a menos que las mismas se encuentren contenidas en la misma ley. Además, "... el mutuo disenso resultaría imposible si, como ocurre en este caso, el acreedor del derecho de cobro es el Estado, actuando como Administración – pues actúa en nombre del interés público – (carácter de derecho público) con lo cual no sólo tiene el derecho sino el deber de cobrar, y el deudor se encuentra obligado por



una norma jurídica a cumplir con su prestación (carácter *ex lege*), razón por la cual, no pueden “decidir” dejar de exigir y cumplir, respectivamente, dicha obligación.” (Aguayo López, 2014, p. 245).

Por lo tanto, “... frente a la regla general de la novación en las obligaciones privadas, el Derecho Tributario proclama la indisponibilidad de sus elementos personales y materiales. La razón de esta disparidad está en los diversos principios que informan los distintos campos: la autonomía de la voluntad (Derecho privado) y la igualdad tributaria (Derecho fiscal).” (Calvo Ortega, 2007, p. 450). Entonces, aunque en el Derecho civil constituya una de las formas de extinción de las obligaciones tributarias; en realidad, en el Derecho tributario por los principios tributarios, y en especial, el principio de legalidad, la novación en las obligaciones tributarias no tiene cabida o aplicación.



CAPÍTULO IV

NOCIONES GENERALES DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA



La transacción es un contrato por medio del cual las partes, mediante concesiones recíprocas, deciden de común acuerdo ponerle fin a un litigio presente o evitar uno futuro. La transacción en materia tributaria no es regulada de forma unánime, pues es un acto de consenso que nace de la incertidumbre de una relación jurídica establecida y reposa en concesiones recíprocas, los países que optan por incluirla en su regulación lo hacen por cumplir el interés fiscal, tanto de la Administración Tributaria, como del contribuyente, para construir una situación jurídica nueva, que dará fin a la situación jurídica precedente, sin que se pueda regresar a ella. Algunos países optan por incluirla en su regulación tributaria, otros no. Esto, junto con los elementos, las características, y los principios que inspiran al Derecho Tributario, serán los que determinen si se puede utilizar la transacción para extinguir la obligación tributaria. Este es el tema que se establecerá en el presente capítulo.

4.1 Concepto

Citado literalmente, Gutiérrez Fernández indica:

Aunque no faltan motivos para referir la transacción como hacen varios autores a los modos de extinguirse las obligaciones, hemos preferido seguir el orden de los Códigos modernos que la colocan entre los contratos "(Gutiérrez Fernández, B. 1871, p. 559). No obstante, la mayoría de los derechos civiles (francés, español, guatemalteco) la define



como el contrato por el que las partes terminan un conflicto nacido o previenen uno próximo a nacer, pero siempre su contenido ha fascinado a la doctrina por el contenido del mismo: las partes negocian ceder parte de sus derechos para terminar o evitar un litigio, pero “aunque se le de este nombre no es tal transacción la que ni decide ni tiene por objeto la cuestión que de origen a un pleito.” (Gutiérrez Fernández, B. 1871, p. 561).

En tanto, el derecho civil en general la clasifica dentro de los contratos de garantía y afirmación de derechos, porque es un contrato por medio del cual las partes se hacen recíprocas concesiones y terminan una controversia presente, o previenen una futura. También debe tomarse en cuenta que la transacción tiene efectos extintivos, no solo en cuanto al presente o futuro litigio, sino en cuanto a la situación jurídica que le precedía, puesto que, al renegociar y realizar concesiones recíprocas, se dan por extinguidos también los derechos que se tenían sobre cierta cosa que era la que daba origen al litigio. Si bien es cierto, esa extinción del derecho anterior encarna también el nacimiento de un nuevo derecho. No se puede dejar de lado el hecho de que en la transacción se renuncia al derecho que se tenía anteriormente y que para siempre se ha renunciado de nunca más poder iniciar un litigio o controversia, en razón de ese derecho, porque la misma ya fue resuelta en virtud del contrato. “La transacción ha creado una obligación y los convenios o sean los acuerdos de voluntades (son los) que crean o transfieren obligaciones.” (Soto Álvarez, C. 1982, p. 381).



Para la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, contrario a lo que dicta la mayor parte de la doctrina, el contrato de transacción no implica cambiar los derechos que le asistían a las partes y renunciar a los mismos mediante concesiones recíprocas; sino que mediante las concesiones recíprocas se reconocen los derechos que ya existían y asistían a las partes.

El Código Civil, en el artículo 2151, con relación al Contrato de Transacción señala que: “la transacción es un contrato por el cual las partes, mediante concesiones recíprocas, deciden de común acuerdo algún punto dudoso o litigioso, evitan el pleito que podría promoverse o terminan el que está principiado.” (El resaltado es propio).

Para Guillermo Cabanellas, en su Diccionario de Derecho Usual, transacción es la: “Concesión que se hace al adversario, a fin de concluir una disputa, causa o conflicto,” Cabanellas, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Tomo IV. Décima Edición. Editorial Heliasta S.R.L., (pág. 277). Buenos Aires, Argentina

Por lo anterior, se aprecian dos finalidades del contrato de transacción, la primera es modificar o extinguir derechos y obligaciones, y la segunda es evitar o poner fin a controversias que generan litigios. De esa cuenta, el contrato de transacción tiene un carácter declarativo, ya que en este tipo de contratos no se atribuyen derechos nuevos, sino más bien produce el reconocimiento de aquellos derechos que ya pertenecían a cada una de las partes, pudiendo estas evitar el pleito o terminar el que está principiado. Pues en el momento que las partes celebran un contrato de transacción existe un consentimiento bilateral de evitar que inicie un pleito o bien finalizar al que está principiado, situación que impide la prosecución del litigio. (CC, 5933-2016, sentencia del 18 de mayo de 2017).



Todo lo anterior en torno al Derecho Civil, obviamente inspira al Derecho Tributario, del cual se deben entender primero las figuras, para luego trasladarlas al Derecho Tributario. Específicamente en el Derecho Tributario, la transacción "... es la figura jurídica que mejor alienta el derecho de participación del contribuyente a influir en la función administrativa, hasta la codecisión en la manifestación concreta de poder que le afecta. La transacción es el contrato que explica la idea del interés fiscal compartido entre el particular y la Administración." (Rosenbuj, T. 1998, p. 41). Lo anterior debido a que el ciudadano que paga sus impuestos tiene el deber de pagarlos, y el derecho de exigir cierta satisfacción de sus intereses, derivado de los impuestos que paga; así como también, tiene el deber de fiscalizar que sus intereses estén siendo satisfechos conforme a lo prometido. De ahí se fortalece la participación del contribuyente en la función administrativa, porque la administración no debería actuar únicamente de forma unilateral, impositiva y sin la participación del contribuyente.

La participación del contribuyente constituye también un freno para la actuación de la administración tributaria, previniendo que la misma se exceda en sus funciones o se pase de creativa con la discrecionalidad de los actos administrativos y sus actos pasen a ser arbitrarios. También busca transformar de alguna forma la situación en la que se encuentra el individuo. Esto se realiza en el momento en que se imponen deberes de información y se brinda la oportunidad de que, mediante las declaraciones *voluntarias* de impuestos, sean



los contribuyentes quienes determinen los impuestos, convirtiéndose la administración tributaria únicamente en inquisitiva en el momento en que esa voluntad no es utilizada; o bien es abusada, en el sentido de que las declaraciones rendidas no reflejan la verdadera realidad de la situación del contribuyente. Pero por supuesto, al individuo le interesa participar: le es mejor declarar voluntariamente que ser fiscalizado.

De allí que se comparte, también, el interés fiscal de la administración con el contribuyente, porque el interés general de la población es superior al interés público que tiene la administración estatal al realizar su función. Ello se logra con la transacción, porque se subordina mediante la misma, al interés público de la administración, y se le recuerda constantemente que los tributos son un medio y no un fin en sí mismos.

En el Derecho Tributario –doctrinariamente– la transacción no opera como un simple contrato que pone fin o previene una controversia entre la administración pública y el contribuyente, porque sus fines no son únicamente el servir a una función técnica de *gestión de conflictos*. Como se explicó con anterioridad, permite la participación ciudadana en el hacer público y somete el interés público al interés general, permitiendo a su vez que las relaciones entre el contribuyente y el Estado se reconcilien (porque existe o está por surgir un conflicto), y se le dé al contribuyente la participación que tanto ansía en el hacer público al oír y negociar las condiciones que regirán a futuro; al ceder también a su favor y al



hacerlo, sobre todas las cosas de una forma amistosa y evitando el desgaste público y privado que normalmente no se ve en materia tributaria, en vista de que por lo general, se trata de imponer la administración pública y de obligar al contribuyente a pagar, sin importar si eso genera, o no, conflictos con los contribuyentes.

La incertidumbre de la relación jurídica existente motiva y define la causa contractual del compromiso mediante concesiones recíprocas *illiquid datum et retentum*. La superación de la discrepancia, con intención de transar, sobre la base de un acuerdo contractual que, a diferencia del acuerdo, tiene la interdependencia de los fines y de los hechos su carácter específico (acto compuesto que no concursal). La transacción, entonces, recoge los atributos propios de los actos de consenso, con fuerza contractual. La eliminación de la incertidumbre por medio de recíprocas concesiones no está presidida por el intento de esclarecer, fijar, determinar la realidad jurídica que sirve de punto de partida, no busca la verdad; sino, al contrario, pretende su evitación, tanto si conserva como si modifica el efecto jurídico vigente o anterior: la transacción, como el acto de consenso, surge con independencia de su convergencia o divergencia respecto a la situación jurídica anterior (efecto preclusivo). No presupone la conformidad ni la disconformidad al estado jurídico anterior. (Rosembuj, T., 1998, p. 42).

En conclusión, la transacción es un contrato mediante el cual las partes, a través de concesiones recíprocas, terminan o evitan un futuro litigio.



4.2 Características de la transacción tributaria

Las características esenciales del contrato transacción tributaria son:

- Es un acto de consenso.
- Nace de la incertidumbre de una relación jurídica establecida.
- Reposa en concesiones recíprocas.
- Está destinado a construir una situación jurídica nueva.
- Tiene efecto preclusivo.
- Su fin es resolver la controversia existente.

4.2.1 Es un acto de consenso

Primero es un acto, porque es generado a través de la voluntad consciente y libre de las partes que intervienen en el mismo. Luego es un acto de consenso porque se debe llegar a un acuerdo de ciertas prerrogativas, para que exista tal consenso. El ponerse de acuerdo sobre tales prerrogativas, en el caso de la transacción, genera un contrato.

Por lo tanto, la transacción es un acto de consenso porque es un contrato, y en este caso específico es un contrato bilateral "... porque trae aparejada para las partes obligaciones recíprocas." (CIDR, 1998, p. 166). Considerado en sí mismo, en un contrato unilateral solamente una de las partes se obliga, y por ende, únicamente se engendran obligaciones para la otra parte. Ahora bien, el



contrato bilateral es el que da nacimiento a derechos y obligaciones en ambas partes, cuando se obligan recíprocamente, producen obligaciones recíprocas y: “Todos los contratantes, todas las personas cuya voluntad ha llegado a un acuerdo de voluntades, para producir el contrato, quedan obligadas.” (Soto Álvarez, 1982, p. 273).

Profundizando en lo anterior, es notorio que en el momento en que existen obligaciones para ambas partes, ambas partes están obligadas de alguna forma a la entrega o realización de una prestación. Esto último hace que todo contrato bilateral sea oneroso, aunque no todo contrato oneroso es bilateral, porque también hay contratos unilaterales que son onerosos.

La transacción tributaria es un acto de consenso que genera un contrato a raíz de que las partes, que son la administración pública y el contribuyente, se ponen de acuerdo en ciertas prerrogativas para dar nacimiento a dicho contrato.

4.2.2 Nace de la incertidumbre de una relación jurídica establecida

Para que se genere una transacción, debe como prerequisite existir una situación de incertidumbre derivada de una relación jurídica establecida. “La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual. No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa.” (Chile, 1996, p.



107). La Real Academia Española define a la incertidumbre como aquella situación en la que “falta certidumbre”, falta certeza, en la que no se sabe a ciencia cierta, se tiene duda o inseguridad sobre si se tiene obligación de cumplir algo.

La eliminación de la incertidumbre derivada de una relación jurídica establecida es aquel elemento que distingue al contrato de transacción de cualquier otra figura existente. “Si no tiene como finalidad específica la eliminación de un pleito no será un contrato de transacción sino, más bien, novación por el que las partes alteren o sustituyan aquella relación, que era cierta en su consistencia, aunque incierta por su desenlace.” (Universitat de Valencia, 1996, p. 801).

Derivado de esa situación dudosa, surge la intención de los contratantes de poner fin a la misma, mediante un acuerdo que conlleve concesiones recíprocas. Si bien es cierto que parte de la doctrina ha considerado a la transacción como una figura derivada de la novación, porque conlleva una extinción de las obligaciones anteriores; por las concesiones recíprocas y el nacimiento de nuevas, se debe distinguir entre ambas desde el siguiente punto de vista: la novación tiene el efecto de la extinción de las obligaciones jurídicas mediante la creación de nuevas.

La transacción como contrato, conlleva el efecto de poner fin a una situación de incertidumbre, que en ocasiones, puede conllevar la extinción de las

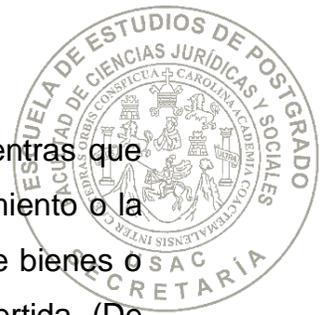


obligaciones previas y el nacimiento de nuevas, revistiéndose así de un carácter novatorio, pero en otras ocasiones, puede únicamente revestirse del efecto declarativo que explicaba la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, mediante el cual se reconoce la situación previa y los derechos que la misma engendra, poniéndole fin únicamente a la incertidumbre que existía en relación con poder o no exigir esos derechos, pero que en realidad, no los extingue sino al contrario los refuerza. “El presupuesto es la incertidumbre de la relación jurídica establecida, cuya base puede ser de contradicción objetiva o simplemente de valoraciones discordantes. La existencia de discrepancia entre las partes es la *res dubia* que hace necesaria la transacción.” (Rosembuj, T., 1998, p. 42).

4.2.3 Reposo en concesiones recíprocas

“Es la esencia de la transacción que las partes se hagan concesiones recíprocas. (...) Por concesiones se entiende la renuncia al menos parcial a las respectivas pretensiones.” (Torrente, A. 1975, p. 591). El hecho de que las partes se deban hacer concesiones recíprocas implica que cada una realice ciertos sacrificios. En general son de naturaleza muy diversa, pues pueden ser de dar, prometer o retener cada una alguna cosa, como renunciar, reconocer o disponer de otro. Al respecto, De la Madrid Andrade expresa:

En la transacción pura o parcial pueden consistir en el simple reconocimiento de los derechos materia de la controversia o la renuncia



de tales derechos, sean estos de carácter real o personal; mientras que en la transacción compleja comprenden, además del reconocimiento o la renuncia de derechos, la transmisión de la propiedad, el uso de bienes o la prestación de servicios extraños a la relación jurídica controvertida. (De la Madrid Andrade, M. 2016, p. 498).

Las concesiones obviamente se revisten de un carácter pecuniario que no necesariamente implica que, por ser recíprocas, presenten el mismo valor, puesto que las concesiones deben ser vistas por las partes como suficientes para dar fin a la controversia suscitada, fundada en los límites de razonabilidad y equidad. Con respecto al tema Monateri indica:

Se dice que es necesario que cada una de las partes consiga una ventaja menor respecto a lo que pretendía obtener. Un detriment. El benefit consiste en obtener algo en lugar de nada, como sucedería si el litigio se pierde en juicio. (Monateri, P. G. 2000, p. 40).

Si no existiera un equilibrio entre estas, probablemente no se llegaría a un acuerdo y no existiría tal transacción.

Es precisamente este elemento de las recíprocas concesiones el que en ciertos casos podrá plantear problemas en el Derecho administrativo, ya que la Administración no siempre tiene capacidad de disponer sobre los hechos o situaciones que conducen al conflicto. Así sucedería, por ejemplo, en el ámbito de los denominados conceptos jurídicos indeterminados, sobre los que la mayoría de nuestra doctrina mantiene que sólo cabe una única solución justa, lo que impediría a la



Administración celebrar un contrato de transacción sobre su alcance y significado, ya que no hay espacio para las recíprocas concesiones. (Fundación Antonio Lancuentra, 2003, p. 30).

Sin embargo, la transacción no puede traducirse en un desequilibrio significativo de los derechos y obligaciones del contribuyente. “El acuerdo sobre la base de concesiones recíprocas excluye, por definición, la autoridad-imperatividad del poder administrativo y, también, su apoyo en la capacidad punitiva para forzar el trato.” (Rosembuj, T., 1998, p. 43).

4.2.4 Está destinado a construir una situación jurídica nueva

Como se manifestó anteriormente, la transacción no es una simple declaración de la situación jurídica precedente, sino que, mediante concesiones recíprocas entre las partes, se crea una nueva situación jurídica de forma convencional. La transacción “... precisa los límites de la relación jurídica precedente, pero aporta algo nuevo: la regulación que faculta para el ejercicio de un derecho antes incierto. El acuerdo, (...) produce su efecto innovativo hacia el futuro en cuanto que hace nacer *ex novo* una situación jurídica material e imprime nueva fisionomía en una situación jurídica preexistente.” (Santor Salcedo, H. 2006, p. 156).

La nueva situación jurídica recogida a través del contrato de transacción es la que rige a las partes y establece sus obligaciones y límites de actuación. Esa



situación jurídica nueva es la que protege a las partes de la situación jurídica preexistente que generaba el conflicto entre las mismas y evita que a futuro pueda suscitarse de nuevo. “La posibilidad de recurrir a la situación jurídica anterior queda excluida desde el momento en que la relación obligatoria ha sido modificada por una transacción.” (Castillo Freyre, M. 2005, p. 494).

4.2.5 Tiene efecto preclusivo

“La transacción produce efecto de cosa juzgada...” (Castillo Freyre, M. 2005, p. 415) entre las partes. Al decir que produce efecto de cosa juzgada, no significa que tenga autoridad de cosa juzgada, puesto que la transacción no es una sentencia, sino un contrato y por ende, confiere un derecho a las partes que puede exigirse más mediante excepción, en caso la otra quisiera exigir la situación jurídica que precedía a la transacción, o como acción directa cobrando aquello transado.

Cosa juzgada, según la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, se refiere a lo siguiente:

Al respecto al invocar la doctrina que sostiene el Doctor Mario Aguirre Godoy en su libro de Derecho Procesal Civil, Tomo II, Volumen 1o. (Página 181), indica lo siguiente: “Cuando el Código Procesal (Civil y Mercantil) se refiere a la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, está aludiendo a la sentencia firme, es decir a la que no admite ningún recurso. También podría hablarse de sentencia ejecutoriada que es el



lenguaje que utiliza la Ley del Organismo Judicial (artículo 153) al indicar que hay cosa juzgada cuando la sentencia es ejecutoriada, (...)” (artículo 155). La ejecutoriedad de la sentencia a la que se refieren la norma *ibid* y el autor citado, obedece a lo que se denomina cosa juzgada formal, la cual supone que una sentencia es invariable, como consecuencia de su inimpugnabilidad, que, a su vez, puede deberse al efecto de la preclusión, o bien a su propia naturaleza.

El primer caso se refiere a las sentencias que adquieren firmeza con carácter sobrevenido, ya sea porque siendo impugnables no se haya interpuesto recurso en el plazo previsto o porque, habiendo sido interpuesto, el recurrente haya desistido; o bien, porque el recurso haya sido desestimado. El segundo caso se refiere a aquellas sentencias que son directamente firmes, es decir, sentencias contra las que no cabe recurso alguno (ej. la sentencia de un recurso de casación), es decir, cuando una sentencia ya no admite remedio procesal o recurso alguno en su contra, habiéndose agotado todos los medios de impugnación que la ley autoriza.

Contrario sensu, cuando el artículo 335 *ibidem* establece que la sentencia dictada dentro de un juicio ejecutivo no pasa en autoridad de cosa juzgada, se refiere a la cosa juzgada material, lo cual implica que a partir del momento en que se produce el efecto de cosa juzgada formal se derivan una serie de repercusiones externas, ajenas incluso al propio juicio en el que se haya dictado el fallo. La cosa juzgada material, en tal sentido, impide un juicio posterior sobre el mismo objeto -non bis in idem-; Ello impide estar continuamente debatiendo sobre el mismo asunto. Supone, por tanto, excluir cualquier segundo proceso sobre una misma cuestión. Implica la inacatabilidad de un resultado procesal mediante el inicio de un nuevo juicio, al cerrarse toda posibilidad que se emita una decisión que se contradiga o se oponga a lo antes dictado. Sus efectos se producen en el proceso en que se dictó la sentencia y en otros futuros. (CC, 1634-2006, sentencia del 06 de marzo de 2008).



Al establecer que la transacción tiene efecto de cosa juzgada, se refiere a que es un acto de consenso que tiene en miras el futuro, el seguir adelante, el constituir una situación jurídica nueva y por ende "... no reconoce el pasado ni está orientado a determinar la certeza de la situación jurídica precedente, de la que, en verdad prescinde. El efecto preclusivo de la transacción conduce a la indiferencia del resultado transaccional con la situación jurídica previa existente entre las partes." (Rosembuj, T., 1998, p. 42). Por lo tanto, cuando una de las partes pretenda traer el pasado al presente existiendo ya una transacción, la otra parte podrá imponer su derecho de hacer que la situación recogida mediante la transacción prevalezca sobre la situación anterior y podrá hacerlo incluso con el auxilio de un juez, por el principio jurídico *non bis in idem*, "... que no permite que una contienda judicial ya dilucidada por sentencia firme, pueda volver de nuevo, a plantearse." (De la Oliva, 1991, p 25).

4.2.6 Su fin es resolver la controversia existente

El fin último y la razón por la cual existe la transacción es: poner fin o prevenir una controversia existente entre las partes. "La transacción tiene por fin evitar la provocación de un pleito o poner término al que había comenzado, dando, prometiendo o reteniendo cada parte alguna cosa." (FAL, 2003, p. 115). De no existir la controversia, como se apuntó con anterioridad, no sería la figura de la transacción la que actuaría sino la figura de la novación.



Esta Corte considera oportuno traer a cuenta el contenido considerado en la resolución que constituye el acto reclamado, dictada el diecisiete de abril de dos mil nueve, por la Sala reprochada, así: “(...) esta Sala al examinar el auto apelado y agravios expresados por el apelante, se establece que la Juez A-quo determinó que al otorgarse finiquito se transo sobre las reclamaciones judiciales iniciada, interpretación que este Tribunal de alzada no comparte, ya que le dio un mayor alcance a el verdadero sentido de la intención de los otorgantes, ya que en el referido documento no cumple con los requisitos básicos y fundamentales de una transacción, es decir carece de una cesión recíproca, ni se menciona qué puntos litigiosos son los que abarcan el acuerdo arribado, toda vez que en la cláusula primera se señala que derivado de controversias surgidas entre las partes se plantearon varias reclamaciones judiciales con el objeto de dirimir dichas controversias, y que en base a que ya no existe un saldo deudor u otra reclamación otorgan en forma recíproca un finiquito, comprometiéndose a plantear los desistimientos totales de las acciones judiciales que sean necesarias. Eso significa que las partes sujetaron el cumplimiento de ese finiquito a una acción que deben realizar los sujetos procesales involucrados y en tal sentido para que los mismos se les considere separados del proceso de mérito, deben presentar un desistimiento donde renuncian a cualquier acción o reclamación en contra de su oponente, y en tanto ese acontecimiento no suceda no puede desligarse al interponente de esa excepción de los efectos procesales que de ella se derivan por prematuro y no ser la vía idónea para hacer valer el acuerdo de voluntad a la que arribaron. En vista que la juez de primer grado se pronunció en sentido contrario obliga a revocar la resolución venida en alzada y dictar la que en derecho corresponda (...)”. El Código Civil define a la transacción como un contrato: “por el cual las partes, mediante concesiones recíprocas, deciden de común acuerdo algún punto dudoso o litigioso, evitan el pleito que podría promoverse o terminan el

que está principiado.” Con lo relacionado anteriormente, puede constatarse que la Sala reclamada realizó el estudio respectivo del asunto, expresando las consideraciones al respecto y fundamentándose en ley para resolver en la forma en la que lo hizo, así como que los agravios expuestos denotan la inconformidad de los postulantes en cuanto a lo resuelto, lo que evidencia que su intención es que en amparo se examine nuevamente la cuestión, es decir, que se sustituya el criterio valorativo expresado por la autoridad impugnada en ejercicio de la potestad que en exclusiva le asigna el artículo 203 constitucional. Ello es contrario a la naturaleza subsidiaria y extraordinaria de esta garantía constitucional, ya que por medio del amparo no pueden revisarse las valoraciones probatorias, elementos de juicio y criterios que son propios y exclusivos de la jurisdicción ordinaria, salvo que existiera evidente violación constitucional, que en el presente caso no se aprecia. Consecuentemente, el amparo resulta improcedente y, habiendo resuelto en ese sentido en primera instancia, debe confirmarse la sentencia apelada. (CC, 1167-2010, sentencia del 17 de diciembre de 2010).

4.3 Elementos de la transacción tributaria

El Derecho Tributario, como se estableció anteriormente, está íntimamente relacionado con el Derecho Civil. Para el Derecho civil, el contrato de transacción tiene los elementos que en sí configuran al contrato, los cuales son:

- Elemento personal.
- Elemento real.
- Elemento formal.



El elemento personal, se refiere a las partes del contrato; el elemento real, se refiere al objeto del contrato, y el elemento formal, se refiere a la forma en que debe cumplirse el contrato. De acuerdo con el Código Civil:

Para que la transacción sea válida se requiere:

1. Que las partes tengan capacidad para disponer de lo que sea objeto de la transacción;
2. Que las cosas o cuestiones sobre las cuales se transige, sean dudosas o litigiosas;
3. Que las partes se prometan, cedan o den algo recíprocamente;
4. Que, cuando se celebre por medio de mandatario, este tenga facultad especial, no sólo para transigir, sino para los actos y contratos derivados de la transacción que necesiten facultad especial (Decreto Ley 106, Código Civil, art. 2152).

4.3.1 Elemento personal

El elemento personal del contrato de transacción comprende a las partes del contrato; es decir, aquellas personas que se encuentran en una relación jurídica cuyos intereses se encuentran en conflicto. Como regla general, en el contrato de transacción civil, como se indicó con anterioridad, las personas deben ser capaces de disponer de lo que es objeto del contrato de transacción (Decreto Ley 106, Código Civil, art. 2152), derivando esto en las reglas de capacidad



general, que se refieren a que la capacidad para el ejercicio de los derechos civiles se adquiere con la mayoría de edad; es decir cuando ya se cumplieron los dieciocho años (Decreto Ley 106, Código Civil, art. 8).

Como reglas específicas en torno a los sujetos en el contrato de transacción el Código Civil presentan las siguientes:

- Los representantes de menores, incapaces o ausentes requieren del juicio previo para obtener autorización de disposición de bienes de menores, incapaces o ausentes regulado en el Código Procesal Civil y Mercantil guatemalteco, puesto que conforme a la ley los representantes de los mismos requieren de autorización judicial para transigir (art. 2159).
- Los cónyuges no pueden transigir sobre los bienes comunes sin el consentimiento del otro (art. 2160).
- Los que administran bienes nacionales o municipales solo pueden transigir con autorización o aprobación del Ejecutivo (art. 2161).
- Las asociaciones para transigir deben ajustarse a lo previsto en el instrumento de su constitución y a falta de este, deben seguir un procedimiento judicial para obtener la autorización para transigir (art. 2162).



- El tutor no puede transigir sobre los bienes que haya administrado del menor o incapaz, aun así éstos ya hayan obtenido o recuperado su capacidad, si no se han aprobado primero las cuentas rendidas sobre su tutela y cancelado las garantías legales (art. 2163).
- Los depositarios solo pueden transigir sobre sus derechos y gastos causados en la conservación del depósito, pero no sobre la cosa objeto del depósito (2164).
- Para que el socio administrador o representante pueda transigir sobre los bienes de una sociedad, necesita autorización expresa (art. 2165).

En consideración de lo anterior y trasladándolo al ámbito tributario, la mayoría de las reglas anteriormente listadas aplican para el contribuyente/responsable interesado en transigir, como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, con excepción de la tercera que es la que aplica para el sujeto activo. De ahí que en el artículo 177 del Código Tributario se requiera que el convenio sea autorizado mediante Acuerdo Gubernativo, tomando en cuenta la coherencia y plenitud del ordenamiento jurídico y dado el caso que los tributos, multas, recargos e intereses son bienes del Estado.



4.3.2 Elemento real

Sánchez Medal, citado por Cuellar González, establece que son tres los elementos reales de fondo en la transacción, “i) una relación jurídica incierta o *res dubia*; ii) la base firme de la transacción o *capuz non controversum*; y iii) las concesiones recíprocas” (Cuellar González, E. A., 2006, p. 89). El presente inciso se limita a explicar el segundo elemento, específicamente, en vista de haber explicado anteriormente a detalle a qué se refiere la incertidumbre en la relación jurídica y las concesiones recíprocas.

La base firme de la transacción se refiere a “... la situación de hecho que las partes toman como cierta o existente para transigir un asunto, de tal suerte que cuando esta base firme o situación de hecho es errónea la transacción es nula.” (Sánchez Medal, R. 1994, p. 506). Es así, que por ejemplo en Guatemala, son causas especiales de nulidad en las transacciones, las siguientes:

1. Si celebrada por causa o con vista de un título nulo, no se hizo en ella mérito de tal nulidad;
 2. Si se celebró en asunto en el que ya había recaído sentencia definitiva y las partes, o una de ellas, lo ignoraban;
 3. Si se celebró en virtud de documentos que después se declaran falsos.
- (Decreto Ley 106, Código Civil, art. 2166).



Ello tiene su razón de ser en que, la base de la controversia es la piedra angular de la negociación. Si los fundamentos del contrato no están bien planteados, la construcción sobre la misma no se logrará sostener. Si la base, aquello que se toma como cierto, y no se disputa, resulta siendo nulo, ya había sido dilucidado o es falso, lo que sobrevenga con base en los mismos no podrá sostenerse. Esto no ocurre, por ejemplo, con el error de cálculo, puesto que expresamente establece el Código Civil que: “El error de cálculo en las transacciones debe enmendarse y no es causa de nulidad.” (Decreto Ley 106, Código Civil, art. 2167).

Esto aplica tanto en la transacción civil como en la tributaria. Ahora bien, específicamente en relación con el contenido, aquello sobre lo cual se puede transigir en materia tributaria, se expondrá más adelante.

4.3.3 Elemento formal

Por último, el elemento formal, se refiere a la forma que se da al contrato. En materia civil, la transacción no es un contrato solemne, puesto que los contratos solemnes se refieren a aquel contrato que “... está sujeto a la observación de ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no produce ningún efecto civil.” (Claro Solar, L. 1978, p. 576). En el derecho civil “... la transacción debe redactarse por escrito, sea en escritura pública o en documento privado legalizado por notario; o bien, mediante acta judicial, o petición escrita dirigida al

juez, cuyas firmas estén autenticadas por notario.” (Decreto Ley 106 Código Civil, art. 2169).



En materia tributaria, la transacción conforme al artículo 177 del Código Tributario, deberá estar autorizada previamente mediante Acuerdo Gubernativo, siguiendo la línea de lo que se había establecido con anterioridad. Ello implica entonces, que también tiene que estar por escrito, que debe cumplir con las formalidades de la autorización respectiva, y además debe llevar la formalidad específica de encontrarse contenida en un Acuerdo Gubernativo para tal efecto.

4.4 La transacción de la deuda tributaria

Después de lo anteriormente establecido, cabe preguntarse si verdaderamente existe la posibilidad de incorporar nuevos medios de extinción de las obligaciones tributarias, además de los medios convencionales. ¿Puede verdaderamente transigirse sobre la deuda tributaria? Con el afán de responder a la interrogante planteada, se presentan a continuación una serie de reflexiones.

Efectivamente, a la deuda tributaria la doctrina la reviste de un fundamento denominado el principio de indisponibilidad del crédito tributario. Este principio dispone que: “... los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la



Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.” (Yabar Sterling, A., 2007, p. 301). Este elemento doctrinario se refiere a que los convenios celebrados entre particulares no son oponibles al fisco, salvo en los casos en que expresamente así lo autorice la ley. No importa que así lo hayan pactado, si así fue y la persona que se había obligado frente a la otra no cumple, el fisco vendrá tras aquella que era la obligada a pagarlo.

Esto en Guatemala está previsto en el Código Tributario que establece lo siguiente:

Artículo 15. Preeminencia de la obligación legal sobre la contractual. Privilegios y garantía del crédito tributario. Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.

Los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aún en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos. Constituyen una excepción a esta norma los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo de la obligación tributaria, y los indicados en los numerales 1o. y 2o. del Artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 15).



La posibilidad de aplicar la convención (género) y la transacción (especie) en el Derecho Tributario ha sido objeto de cuestionamientos por un sector de la doctrina especializada, al considerarse que la Administración Tributaria carece de facultades para lograr soluciones consensuadas con los contribuyentes, sobre la base de los principios de indisponibilidad del crédito tributario, igualdad y capacidad contributiva. (Bravo Cucci, J. 2011, párr. 4).

Cabe indicar que el tributo también es patrimonio del Estado. Al ser el tributo patrimonio del Estado, es el Estado el que tiene la facultad primera para disponer del mismo, dentro de las formas que prescriben las leyes sobre cómo hacerlo. Pero también el patrimonio del Estado puede despublizarse. Por ejemplo, cuando los bienes estatales son dados en administración a los particulares, mediante las formas que prevé la ley para hacerlo. Esta despublicación del patrimonio del Estado demuestra y pone en evidencia que el patrimonio del estado no pertenece de forma absoluta al sector público, puesto que conforme a las normas establecidas, hace que ese patrimonio relativamente pertenezca sector público por el simple hecho de poder disponer de él para despublicarlo (aunque se enfatiza en la presente tesis que, en las normas, acorde al principio de legalidad prescrito en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Estado solo puede hacer aquello que le es permitido).

Es más, el mismo Estado puede ceder o delegar ciertas funciones en relación con los tributos, cuando, por ejemplo, delega su administración a otros entes.



Entonces, los tributos tampoco tienen ese carácter absoluto de sector público, sino que de alguna forma también son relativos, al poder disponer de ellos siempre conforme a las formas en que las leyes prescriben. Todo ello atendiendo a las necesidades históricas y políticas de los países. Al respecto Rosembuj indica:

El patrimonio público no es inmutable ni la disposición del producto de la recaudación tributaria que adquiere del contribuyente perjudica, en sí misma, los fines de la Hacienda Pública. La potestad administrativa tributaria recibe y adquiere la transferencia monetaria del particular, conforme a la ley, con la obligación de su transmisión o cesión a la Hacienda Pública para su aplicación. En cumplimiento de ello está habilitada para el ejercicio de la supremacía en sentido enfático, de lo cual la autotutela es una muestra; pero, asimismo, para disponer de tal privilegio, siempre que se traduzca en la realización del interés fiscal. (Rosembuj, T. 1998, p. 44).

Por lo tanto, al permitir la transacción de la deuda tributaria como medio excepcional, previamente regido y legislado en todos sus puntos, podría encontrarse dentro del plano de la realización del interés fiscal a través de la despublificación del patrimonio del Estado. No obstante, muchos objetan la posibilidad de aplicar la transacción en materia tributaria en virtud del principio de legalidad, y especialmente, el de reserva de ley, puesto que los elementos del tributo deben estar expresamente tipificados en la ley.

La transacción de la deuda tributaria, conforme a ese principio, no podría ser



utilizada como medio extintivo de las obligaciones tributarias, por el miedo que existe de que pueda ser utilizado de forma arbitraria por parte de la administración tributaria, o que se deje al libre albedrío de los contribuyentes, pues ello generaría inseguridad jurídica al poder negociar el monto de la deuda tributaria, o la creación de privilegios a favor de ciertos contribuyentes. “No existe posibilidad de acuerdo o transacción con el contribuyente por parte de la Administración Tributaria, la que se encuentra obligada a realizar sus actos en estricto respecto al principio de legalidad.” (Bravo Cucci, J. 2011, párr. 5). Por lo tanto, en atención al principio de legalidad, la deuda tributaria no podría ser objeto de transacción.

4.5 Diferencia entre la transacción tributaria y la transacción civil

Cabe diferenciar entre la transacción civil y la transacción tributaria, para verdaderamente analizar el alcance que tiene la última en el ámbito de su actuación. Es de conocimiento general, que el elemento central del contrato de transacción es la negociación de la situación jurídica que genera conflicto y el plasmar, por escrito, las concesiones recíprocas en las que ambas partes se han puesto de acuerdo. Lo anterior se realiza a través de un contrato, infiriendo que las partes se encuentran en un plano de igualdad en el momento de la negociación, y no de supra-subordinación como se ven las relaciones que se dan con el Estado.



En materia civil, se puede transigir básicamente todo, salvo las pequeñas excepciones que establece la ley, puesto que a la transacción le son prohibidas ciertas materias:

1. El estado civil de las personas.
2. La validez o nulidad del matrimonio o el divorcio.
3. La responsabilidad penal en los delitos que dan lugar a procedimiento de oficio.
4. El derecho a ser alimentado, salvo el monto de los alimentos y los alimentos pretéritos.
5. Lo que se deja por disposición de última voluntad, mientras viva el testador o donante. (Decreto Ley 106, Código Civil, art. 2158).

Lo anterior atiende, sobre todo, a razones de orden público, puesto que esas materias específicas son dables a un juez para decidir sobre las mismas, pues es el único investido por la ley para hacerlo. Son muchos los casos de derechos irrenunciables como lo son los alimentos, y otros básicamente por el interés que protegen. No es así en el ámbito de la transacción de materia tributaria, puesto que en dicho caso difiere por ser un hecho de Derecho Público.

Si bien, su matriz es expresamente civil, y en consecuencia los principios que podrían inspirarla serían aquellos derivados del Derecho Civil, en el Derecho Público, si algo no está expresamente regulado en ley, por el principio de



legalidad, en la actuación de la autoridad, no puede hacerse. No es como igual en el ámbito privado, en que está permitido hacer todo aquello que no está prohibido. Aquí, al contrario: está permitido hacer solo aquello que le es permitido expresamente y por ley.

De esa manera, si la materia de la transacción no se encuentra expresamente regulada en ley, la administración tributaria no puede venir a actuar conforme a su mejor juicio y transigir en los casos que se le presenten, y por ser materia tributaria expresamente, debería regirse, primero y antes que por cualquier otra cosa, por los principios tributarios con rango constitucional. Anteriormente se estableció que la deuda tributaria no sería objeto de transacción, pues "... si de restricción cabe hablar, una es la que se refiere al presupuesto de la transacción tributaria, que, a diferencia de la civil, sólo tendrá como objeto cuestiones de hecho, que no pueden comprometer la indisponibilidad de los derechos económicos de la Hacienda Pública que encauza la prestación tributaria en base a la ley." (FAL, 2003, p. 121).

Por lo tanto, a la transacción tributaria por ser de Derecho Público, le atañen las características siguientes:

- En las relaciones entre los particulares y el Estado, se ubica en un plano de supra y subordinación.
- El interés de la transacción tributaria se centra en el Estado.



- Debe inspirarse en los principios tributarios con rango constitucional en el momento de celebrarse con el contribuyente, para evitar que la Administración Tributaria abuse de sus funciones.
- Solamente podría transigirse aquello que se derive de una relación jurídica tributaria y que no sea la deuda tributaria.

En cambio, a la transacción civil por ser de Derecho Privado, le atañen las siguientes características:

- Se encuentra en un plano de igualdad en el ámbito de las relaciones entre particulares.
- El interés de la transacción civil se centra en los particulares.
- Debe inspirarse en los principios civiles.
- Puede transigirse sobre todo aquello que no esté expresamente prohibido en ley.

4.6 La transacción tributaria en la legislación comparada

La transacción tributaria no ha sido uniformemente regulada en todos los países. Ni siquiera la regulación relativa a la misma ha sido uniforme a lo largo de los años, puesto que, muchas veces la normativa fiscal en los países es aquella que más reformas sufre, debido a las políticas fiscales de cada gobierno.



Es así que cuando se plantea el Modelo de Código Tributario para América Latina en 1967, en determinado momento sí fue incluida dentro del conjunto de medios de extinción de la obligación tributaria. fue incluida en la enumeración del artículo 41, que establecía como medios de extinción de la obligación tributaria a: el pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión, la prescripción y la transacción (CIAT, 1967, art. 41). En la versión más reciente se aprecia que la misma ya no fue incluida, pues únicamente se contemplan como modos de extinguir la obligación tributaria a: el pago, la compensación, la condonación o remisión y la prescripción (CIAT, 2015, art. 57).

En su momento, la regulación propuesta para normar la transacción en materia tributaria para extinguir la obligación la adoptaba una forma sumamente limitada para ello, puesto que era admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable (CIAT, 1967, art. 51). Además de requerir para el consentimiento de la administración tributaria la aprobación, por escrito, del funcionario de mayor jerarquía (CIAT, 1967, art. 52).

Los autores, sobre este punto, tenían notorias diferencias: Mientras Giuliani Fonrouge era contrario a su inclusión, Gomes de Sousa, siguiendo la tendencia de Código Tributario Nacional de Brasil, admitía los acuerdos entre la Administración y el contribuyente para terminar procesos, lo que estaría a su juicio justificado cuando existieran riesgos de perderlos. Por su parte Valdés Costa era también contrario a la transacción en su concepción civilista, pero estimaba posible los acuerdos sobre las cuestiones de hecho, cuando ellos fueran útiles para el



esclarecimiento de estas últimas. En definitiva, los redactores encontraron la solución, incluyendo por una parte la transacción como un medio de extinción de las obligaciones (Art. 41) pero regulándola en los artículos 51 y 52 como una etapa del procedimiento de determinación. (Valdés de Blengio, citada por Etman, G., 2003, párr. 30).

Como se estableció anteriormente, el actual Modelo de Código Tributario para América Latina ya no la incluye, puesto que la figura de la transacción en materia tributaria fue eliminada desde el modelo elaborado en el año de 1997. (Etman, G., 2003, párr. 31). Si bien es cierto el Modelo de Código Tributario para América Latina es ilustrativo y no obligatorio, en el sentido que las regulaciones incluidas en el mismo son ejemplificativas para que los países de América Latina puedan elaborar su Código Tributario, con base en el mismo. Tan así es, que si bien es cierto, muchos países no lo han seguido al pie de la letra para la elaboración de sus codificaciones tributarias, en sumamente pocos se encuentra regulada la transacción tributaria como medio de extinción de las obligaciones tributarias.

En varios países de América Latina, incluida Guatemala, la transacción tributaria no fue regulada. A continuación, algunos ejemplos:

- México: "... las formas de extinción tributarias en México son el pago, la condonación, la compensación, la prescripción y la caducidad." (UNID, 2013, p. 1).
- Honduras: "... las obligaciones tributarias solo se extinguirán: 1. Por el pago; 2. Por la compensación; 3. Por la confusión; 4. Por la prescripción;



y 5. Por el abandono, pérdida o destrucción de las mercancías en las aduanas del país” (Decreto 22-97, Código Tributario de Honduras, art. 110).

- Costa Rica los medios de extinción de la obligación tributaria son el pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción (Ley N°. 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), art. 35).
- En Argentina, la extinción del débito tributario se produce por el pago, la compensación y la prescripción (Ley 6402, Código Tributario Provincia de La Rioja,54)

En países europeos, específicamente en: Francia, Italia, España y Bélgica, por ejemplo, la transacción tributaria sí ha sido regulada. Al respecto, en Francia:

La transacción es un contrato entre la Administración y el contribuyente sobre las sanciones pecuniarias o aumentos de la deuda tributaria, siempre que no sean firmes, excluidos los intereses de demora. Asimismo, no es transigible la cuota tributaria del impuesto. El procedimiento se inicia cuando el interesado presenta una solicitud a la autoridad competente. Previa instrucción de la petición, la Administración notifica su propuesta al contribuyente que dispone de un plazo de treinta días para aceptarla o no. (Rosembuj, T. 2001, p. 76).

En Bélgica, en cambio, se reconocen en el derecho ciertas situaciones jurídicas, que, por medio de los actos de consenso, permiten combinar los intereses del



contribuyente y de la Administración, como se hace en la transacción. Específicamente, la transacción aparece en: “El artículo 9 del Regente del 18/03/1831 es la base legal común de la transacción y dispone que el Ministro de Hacienda tiene la facultad de transigir entre la Administración y los contribuyentes en los casos previstos por la ley. (...) Su naturaleza es idéntica a la que recoge el instituto civil, con la frontera de la ley, versando sobre cuestiones de hecho. Y, aun así, por sobre la misma ley si resulta vulnerado el principio general de seguridad jurídica. (Etman, G. 2003, párr. 64).

España, en cambio, incorporó “... figuras en las que el contribuyente participa activamente en la determinación parcial de la base imponible o de algún otro elemento de la cuantificación de la obligación tributaria.” (García Aráoz, Martinoli, 2009, p. 72). En 1995 la Ley del Impuesto sobre sociedades introdujo los acuerdos previos sobre precios de transferencia, y la Ley General Tributaria del 17 de diciembre de 2003, indica lo siguiente:

Incorporó las actas con acuerdo, que suponen la posibilidad de que tanto la Administración tributaria como el contribuyente puedan someter a un acuerdo conclusivo el procedimiento inspector, originado en cuestiones inciertas que afectan a la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria. La LGT delimita el ámbito material de aplicación de dichas actas a tres supuestos: a) apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma, b) aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, y c) cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos que no pueden cuantificarse de forma cierta. (García Aráoz, Martinoli, 2009, p. 73).



La Administración Tributaria española también incluyó controles internos, para evitar que la figura se desnaturalizara, y se creó "... una base de datos para unificar criterios técnicos y jurídicos que facilitan la tarea de los inspectores y resguardan el principio de igualdad." (García Aráoz, Martinoli, 2009, p. 73). De acuerdo con la doctrina, la Ley General Tributaria aplica para todo, inclusive al impuesto de sucesiones, y los resultados de la aplicación de esta figura, que en el fondo es una transacción entre el contribuyente y la Administración Tributaria, son muy alentadores y ha servido considerablemente para reducir los conflictos que llegan a litigio, y también han mejorado la recaudación.

Por último, en Italia, la transacción funciona como un acto administrativo al que se adhiere el particular. En este acto, básicamente la Administración Tributaria renuncia a una parte de la deuda tributaria y reduce las sanciones al contribuyente, con el objeto de transigir con él y evitar así litigios futuros.

El procedimiento puede iniciarlo la Administración o el contribuyente. En el primer caso, invitando a comparecer al particular, con indicación de los períodos impositivos susceptibles de definición. Conviene señalar que dicha invitación no es obligatoria y, por tanto, no supone, la incomparecencia, ningún incumplimiento. En el segundo caso, puede solicitarlo el contribuyente que ha sido objeto de comprobación o investigación o cuando le notificaron una liquidación. (Rosembuj, T. 2001, p. 97).

Finalmente, como se estableció anteriormente, la regulación de la transacción en materia tributaria varía sumamente de país en país. No es una regulación uniforme y gran cantidad de países, en atención a la seguridad jurídica, optan por no regularla, con el objeto de evitar que la Administración Tributaria se exceda, o bien, se extralimite en sus funciones.





CAPÍTULO V

LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En Guatemala, La transacción tributaria no tiene tratamiento jurídico, como ocurre en otros países en los que ha sido implementada. En Guatemala, como se estableció anteriormente, consiste en un contrato civil, que lastimosamente carece de regulación, aplicándosele, solamente la regulación civil vigente para el contrato de transacción y que, como se verá en el presente capítulo, no ha sido aplicado nunca. Sin embargo, se pretende realizar una interpretación y aplicación de esas normas para que, quizás con las mismas, a futuro se pueda proponer una normativa específica, mediante la cual, la aplicación de la transacción en materia tributaria, sea posible, con el objeto de utilizar una forma nueva para resolver los conflictos en materia tributaria.

5.1 Tratamiento de la transacción tributaria en la legislación guatemalteca

La legislación guatemalteca es clara al establecer taxativamente las formas de extinción de la obligación tributaria, aspecto definido en el artículo 35 del Código Tributario, el cual versa así:

Artículo 35. Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

1. Pago.



2. Compensación.
3. Confusión.
4. Condonación o remisión.
5. Prescripción. (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 35).

Los subsiguientes artículos del mismo cuerpo normativo regulan lo relativo a cada forma de extinción, lo cual no se abordará en el presente capítulo, por haber sido tratadas dichas formas en el capítulo tercero de la presente tesis. El punto medular es que la transacción no aparece regulada en ese artículo citado previamente; sin embargo, aparece regulada en el artículo 177 del Código Tributario, como una excepción que puede ser interpuesta en cualquier estado del proceso, cuando haya sido “autorizada mediante Acuerdo Gubernativo.” (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 177).

Al respecto, Couture explica: “En Derecho Procesal, se entiende por *excepción* toda defensa que opone el demandado a las peticiones del actor para enervarla.” (Couture, E. 1976, p. 269). Por lo general, las excepciones se clasifican conforme a aquello que rebaten o el momento en que son interpuestas. Así, existen las siguientes excepciones: de fondo, de forma, excepciones dilatorias y excepciones perentorias. (Gómez Lara, C. 2005, p. 87). El tipo de excepción dependerá de la forma en que se encuentre regulada la transacción.

En Guatemala, la transacción en el ámbito procesal civil se encuentra regulada en el Código Procesal Civil y Mercantil dentro de las excepciones previas, pudiéndose no obstante lo anterior, también hacerse valer en el proceso en



cualquier etapa del mismo, "... por ser considerada como mixta, es uno de los modos anormales de terminación del proceso, por lo cual su fundamentación es de derecho sustantivo y el Código Civil la contempla como un contrato en su artículo 2151." (Chacón Corado. M. R. 1989, p. 95). Específicamente, se regula en el artículo 116 del Código Procesal Civil y Mercantil y el artículo 118 del mismo cuerpo normativo que habilita su interposición al contestar la demanda, o inclusive, después de contestada la demanda.

Artículo 116. El demandado puede plantear las siguientes excepciones previas:

- 1º. Incompetencia.
- 2º. Litispendencia.
- 3º. Demanda defectuosa.
- 4º. Falta de capacidad legal.
- 5º. Falta de personalidad.
- 6º. Falta de personería.
- 7º. Falta de cumplimiento del plazo o de la condición a que estuviere sujeta la obligación o el derecho que se hagan valer.
- 8º. Caducidad.
- 9º. Prescripción.
10. Cosa juzgada. y
11. Transacción. (Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, art. 116).

Artículo 118. Contestación de la demanda. La contestación de la demanda deberá llenar los mismos requisitos del escrito de demanda. Si hubiere de acompañarse documentos será aplicable lo dispuesto en los artículos 107 y 108. Al contestar la demanda, debe el demandado



interponer las excepciones perentorias que tuviere contra la pretensión del actor. Las nacidas después de la contestación de la demanda se pueden proponer en cualquier instancia y serán resueltas en sentencia. (Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, art. 118).

En cuanto a la excepción de transacción, no obstante, la celebración de un contrato de transacción, sus efectos pueden equiparse a los de cosa juzgada. Lo técnico es interponerla como excepción de transacción, por tratarse de un contrato y porque un contrato no puede equipararse a una sentencia, cuya naturaleza y efectos son completamente diferentes; no obstante, la transacción tiene efecto preclusivo. Además, tal y como se estableció con anterioridad, la transacción es un contrato, y al tratarse de un contrato, solo puede ser celebrado por aquellas personas interesadas, conforme a los requisitos que establece la ley.

La transacción en el ámbito civil y su regulación, específicamente, en materia civil, fue objeto de estudio en el capítulo cuarto, por lo que en adelante, únicamente se alude en relación con las normas específicas que la regulan. Como quedó indicado, la transacción civil se encuentra regulada a partir del artículo 2151 del Código Civil (Decreto Ley 106 Código Civil, art. 2151), habiendo una serie de requisitos que cumplir para que la misma sea considerada como válida, y efectivamente, el contrato celebrado sea considerado una transacción. En relación con la materia tributaria, quedó indicado también, que la misma no está regulada como una de las formas de extinción de la obligación



tributaria, sino como una de las formas que el demandado puede utilizar para defenderse, interponiéndola a través de una excepción a modo de defensa en cualquier estado en que se encuentre el proceso.

Por último, desde el punto de vista de la legislación guatemalteca en materia tributaria, la transacción es considerada como un contrato civil únicamente. En dicho contrato civil, se decide de común acuerdo resolver o prevenir una controversia. Rigiéndose el Derecho Tributario estrictamente por el principio de legalidad. No pueden crearse figuras no previstas en ley, o aplicarse otras figuras para fines que no estén estricta y legalmente establecidos, y por ende, sin una ley establece específicamente, que la transacción puede ser utilizada como un medio de extinción de las obligaciones tributarias, cabe intentar utilizar la norma regulada en el artículo 177 del Código Tributario, para el efecto sería igual a aplicar la ley en forma analógica, que en lo tributario está explícitamente prohibido.

Además, existe la posibilidad de intentar aplicar la transacción, como un medio de extinción de las obligaciones tributarias. En Guatemala, por lo menos, también entra en conflicto con los principios del derecho presupuestario, puesto que su inclusión en el presupuesto tendría problemas jurídicos, en virtud de que no existe una norma que lo permita, como tal, para la obtención de ingresos a favor del Estado. Además, también implica problemas prácticos, al intentar determinar, tanto la cantidad de ingresos que se pretenden conseguir con su



aplicación, como la cantidad de egresos que sería necesario invertir en el proceso de transacción, para obtener esos ingresos.

Debido a que no habría ningún caso que fuese igual a otro, la toma de un rango promedio también devendría en un problema práctico de aplicación, al momento de la ejecución del presupuesto, y por ende, también al momento de su liquidación. Sería imposible determinar con certeza y especificidad sus efectos y consecuencias, para poder crear un presupuesto aparte para llevarlo a cabo. También entraría en conflicto con el principio de universalidad y unidad del presupuesto.

Por lo tanto, la transacción tributaria en la legislación guatemalteca únicamente se refiere a la interposición de una excepción de transacción, y en ningún momento es tratada como un medio de extinción de la obligación tributaria.

5.2 Los convenios de transacción en Guatemala, reglamentación, aplicación legal y jurisprudencial

Lamentablemente, y de conformidad con lo indicado por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, Gerencia Regional Occidente, Gerencia Regional Nororiente, y Gerencia Regional Sur, todas dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, a la presente fecha no existe caso alguno en que se haya transado mediante Acuerdo Gubernativo, a la luz de lo poco que establece



el artículo 177 del Código Tributario. Por lo tanto, no existe una respuesta formal en relación con este tema, y de cómo se daría en la práctica, pues no se tiene documentación alguna que ilustre la materia y el alcance que podrían presentar los convenios de transacción en Guatemala, así como tampoco se cuenta con la debida reglamentación.

Al no existir caso alguno, se sobreentiende también, que no ha existido aplicación legal o jurisprudencial al respecto. Únicamente queda hacer una ilación de la normativa que regula a la transacción tributaria, con el objeto de ilustrar la materia sobre la cual puede o debe versar, en caso de que, en el futuro, fuere presentado alguno.

5.3 Método de aplicación de la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria

Considerando que la transacción es un contrato regulado por el Código Civil, Decreto Ley 106 dado por el Jefe de Estado y sus reformas, y para que el mismo pudiese ser aplicado de forma en que su fin sea la extinción de la obligación tributaria, aunque sea de manera parcial, se debe atender a todas las partes y elementos que atañen a un contrato y para que el mismo celebrarse de forma válida, deben atenderse las siguientes consideraciones:



- Elemento personal
- Elemento real
- Elemento formal

5.3.1 Elemento personal

Se refiere a los sujetos y su capacidad para celebrar los contratos. Los sujetos son las personas que interactúan en el plano jurídico y que mediante la negociación acuerdan celebrar un contrato. Estas personas deben contar con la capacidad necesaria para celebrar el contrato. Específicamente, para celebrar el contrato de transacción, deben ser capaces de disponer de lo que sea objeto de la transacción, y de celebrar el contrato a través de una tercera persona, esta deberá contar con la facultad especial, no solo para transigir, sino también para establecer todos los actos y contratos derivados de la transacción que requieran facultad especial. Lo anterior se refiere únicamente a los términos generales del contrato de transacción.

Para que el contribuyente, disponga de lo que es objeto de la transacción, deberá contar con las capacidades civiles de ley. Si se trata de persona individual, deberá ser mayor de edad, atendiendo a que con la mayoría de edad, las personas individuales obtienen en plenitud su capacidad legal. En el excepcional caso de que se trate de personas civilmente incapaces, sean menores, incapaces o ausentes, deberán actuar a través de un representante legal debidamente nombrado para el efecto, sea mediante patria potestad, tutela



o administración, y contar con las facultades específicas que la ley requiere para transigir. Estas facultades consisten en una autorización judicial otorgada mediante el proceso especial de jurisdicción voluntaria regulado en el Código Procesal Civil y Mercantil en sus artículos 418 y subsiguientes y por lo establecido expresamente en el artículo 2159 del Código Civil. Si se trata de personas jurídicas, deberá contarse con las autorizaciones correspondientes reguladas conforme a lo establecido en la escritura constitutiva de la persona jurídica en sí, ya sea del Órgano de Administración o del Órgano Superior de la misma.

Ahora bien, para el Estado, el artículo 2161 del Código Civil establece expresamente que quienes administren bienes nacionales o municipales, solo podrán transigir con autorización o aprobación del Ejecutivo. De ahí que lo más probable es que la transacción, en materia tributaria, se encuentre regulada con las palabras "... autorizada mediante Acuerdo Gubernativo." (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 177).

De conformidad con el principio de plenitud del ordenamiento jurídico guatemalteco, la autorización que solicita la norma civil para el contrato de transacción, se encuentra expresamente regulada en materia tributaria cuando hace alusión al Acuerdo Gubernativo. Lo anterior, considerando que el artículo 124 de la Constitución establece únicamente que los bienes nacionales "... solo podrán ser enajenados en la forma que determine la ley, la cual fijará las



limitaciones y formalidades a que deba sujetarse la operación y sus objetivos fiscales.” (Const. 1985, art. 124), y que el artículo 121, literal “g” del mismo cuerpo normativo, establece específicamente que son bienes del Estado: “g. Los ingresos fiscales y municipales, así como los de carácter privativo que las leyes asignen a las entidades descentralizadas y autónomas.” (Const. 1985, art. 121).

En este punto se evidencia el primer inconveniente de aplicación de la transacción en materia tributaria, debido a que, conforme al principio de legalidad regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, corresponde con exclusividad al Congreso determinar exenciones, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, (Const., 1985, art. 239) y conforme a lo establecido en el artículo 183, literal “r)” del mismo cuerpo normativo, corresponde al Presidente de la República exonerar de multas y recargos a los contribuyentes (Const., 1985, art. 183). Si el artículo que regula la transacción como excepción en juicios de materia tributaria solicita que sea autorizada mediante Acuerdo Gubernativo, ¿Enfatiza en que únicamente se puede transigir en cuanto y tanto se refiera a multas y recargos de los contribuyentes? Porque inclusive, para condonar el pago de los tributos causados, el Código Tributario establece que únicamente puede ser condonado o remitido por ley (Decreto 6-91, Código Tributario, art. 46).

Las normas en materia tributaria son claras, y definitivamente deben observarse los principios que inspiran el Derecho Tributario en el momento de cualquier



interpretación y aplicación de la normativa correspondiente. Por lo tanto, debido a que un Acuerdo Gubernativo es de menor rango que una ley, este al establecer la autorización para llevar a cabo un contrato de transacción, debería referirse únicamente a multas y recargos de los contribuyentes. En caso de referirse a la obligación tributaria, por principios y normas constitucionales, debería establecerse, tanto la facultad propiamente en ley para transigir, así como también las bases para hacerlo, para que entonces, todo sea acorde a lo prescrito por el ordenamiento jurídico.

5.3.2 Elemento real

Como se estableció en el capítulo anterior, el elemento real referente al objeto del contrato, se integra de tres requisitos: la relación jurídica incierta, la base firme de la transacción y las concesiones recíprocas. La relación jurídica incierta, de alguna forma, debería conformarse en el plano tributario, derivado de una relación jurídica tributaria. Dicha relación jurídica tributaria, no puede sino nacer de la existencia de una obligación formal o material en el plano tributario. De tal manera que, la única forma en que dicha relación jurídica sea incierta es que sea cuestionada ya sea por el contenido o la relación en sí misma; es decir, que lo que sea cuestionado sea la obligación en sí misma, siendo indiferente si se cuestiona una obligación formal o una obligación material, o parte de su contenido.



A modo de ejemplo, puede señalarse que, un escenario en el que lo antes indicado podría pasar es, en aquellas situaciones en las cuales el sujeto pasivo lo conforman varias personas, no obstante, la obligación tributaria fue cumplida por parte de una de ellas, y se le cobra, a otras, con base en que eran obligaciones independientes. Otra situación incierta en la que podría verse reflejado el cuestionamiento parcial es, en aquellos casos en donde el sujeto pasivo tiene obligaciones prescritas, y este no lo sabe, únicamente reconoce parcialmente unas y se cuestiona si derivado del reconocimiento parcial de éstas podría exigírsele el cumplimiento de las demás, que no ha conocido; o bien, se encuentra cuestionando alguna base de recaudación de la obligación tributaria que se le está cobrando.

De alguna u otra manera, dicha relación jurídica incierta podría llevar a, “negociaciones” entre el sujeto activo y pasivo, tomando en cuenta que se encuentran en una fase de determinación de la obligación tributaria y no plenamente de cobro. De esa manera, podrían negociar el tercer componente del elemento real que son las concesiones recíprocas, como lo podría ser, por ejemplo, exonerarle multas y recargos sí reconoce y cumple con la obligación principal, o bien, negociar remitirle parte de las obligaciones debidas, si paga por completo, con todo y multas y recargos, algunas otras. De alguna manera, el contrato de transacción podría recoger la figura de la condonación o la figura del convenio de pago como medio de extinción de la obligación tributaria, junto con la figura de la exoneración de multas y recargos, a cambio del cumplimiento



completo de otras obligaciones, siempre y cuando, se cumplan los prerrequisitos de capacidad en los sujetos, como lo serían las autorizaciones correspondientes.

5.3.3 Elemento formal

Por último, el elemento formal, como se estableció en los anteriores capítulos, se refiere a la forma del contrato, y específicamente para la transacción, es que debe constar por escrito. Considerando que se trata de materia tributaria, y que con quien se está transigiendo es nada más y nada menos que el Estado, ese contrato tendría, además, que recoger formalidades específicas, dependiendo del ente con quien se esté negociando. Así, por ejemplo, si fuere la Superintendencia de Administración Tributaria, lo más seguro es que se establezca mediante un contrato administrativo, que reúna todos los requisitos enumerados previamente.

Lamentablemente, la figura de la transacción tributaria jamás se ha utilizado en Guatemala, y podría comenzar a utilizarse como método alternativo de resolución de conflictos en otros países, ofreciendo tanto, al Estado, como a los contribuyentes, medios diferentes a los tradicionales, que se adaptan específicamente a sus necesidades y capacidades, por medio de la negociación de condiciones y a través de concesiones recíprocas. Pero para ello, sería necesario, no solo reformar las leyes tributarias, sino también la Ley Orgánica del Presupuesto y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración



Tributaria, para incluirla, tanto como una forma de extinción de las obligaciones tributarias, como una forma de adquirir ingresos; un gasto específico al cual se le deben asignar recursos y otra de las facultades de la Administración Tributaria, para así mantener la plenitud del ordenamiento jurídico. Guatemala aún está en una etapa de transformación, en donde lastimosamente la recaudación tributaria es vista como un fin en sí misma, en vez de ser valorada como un medio para cumplir con los fines del Estado.

Las metas de recaudación tributaria casi nunca son cumplidas y muchas consecuencias negativas se han derivado de lo anterior. Con la anterior afirmación no se pretende establecer un argumento para abrir las puertas a la arbitrariedad o al particularismo, instituyendo favores específicos dirigidos a grupos determinados de la sociedad, sino verdaderamente apoyar también la desjudicialización de los conflictos que, en muchas otras materias, ha demostrado ser una mejor alternativa a la justicia común.

CONCLUSIONES



1. El contrato de transacción, no es un medio de extinción de la obligación tributaria, porque, a la fecha, no existe normativa legal que establezca aquello sobre lo cual podría versar el contrato de transacción, y por los principios que inspiran el Derecho Tributario, en especial, el principio de legalidad y el principio de no analogía; así como también, los principios que inspiran el Derecho Presupuestario, específicamente el principio de especialidad y de unidad del presupuesto.
2. La transacción no puede ser tratada como tal, no obstante que en la doctrina fundamentada en la legislación internacional, la figura de la transacción, en materia tributaria, es tratada como uno de los medios existentes para la extinción de las obligaciones tributarias, basándose en el principio de los actos discrecionales de la Administración Tributaria, con el objetivo específico de crear una forma alternativa de resolución de conflictos.
3. La transacción tributaria en Guatemala no posee un tratamiento jurídico, como sucede en los otros países del mundo en los que ha sido implementada.
4. El contrato de transacción en la legislación guatemalteca es regulado como una de las excepciones que se pueden interponer dentro de un proceso

judicial para darlo por terminado, y no específicamente, como un medio de extinción de las obligaciones tributarias.



5. Debido a que, en Guatemala, a la fecha, no ha existido ningún caso en el que se haya celebrado un contrato de transacción; es imposible analizar cuáles podrían ser las condiciones a pactar en los contratos de transacción autorizadas mediante Acuerdo Gubernativo; así como tampoco es posible realizar la comparación del tratamiento de la transacción tributaria, con las condiciones pactadas en los contratos de transacción y analizar los resultados.

RECOMENDACIONES



1. Se requiere establecer regulación en cuanto a la transacción en materia tributaria, por lo que lo más recomendable es que se decrete una ley que regule lo pertinente a la misma, con el objeto de que pueda ser implementada a futuro.
2. El contrato de transacción podría constituirse como una forma alternativa de la resolución de conflictos de la Administración Tributaria, y del Estado en general, mediante el cual, podrían establecerse estipulaciones que permitan la desjudicialización de los conflictos con los contribuyentes, encontrando formas que se adecuen a las necesidades y capacidades de cada parte; incluyendo también, en el ámbito de las concesiones recíprocas, la obligación tributaria, y no limitarse únicamente, a realizar concesiones en materia de intereses, multas y recargos.



REFERENCIAS



Libros

- Acedo Penco, Á. (2012). *Teoría general de las obligaciones*. España: Editorial Dykinson.
- Álvarez García, S. (2010). *Diccionario de Economía Pública*. España: Editorial del Economista.
- Alveño Ovando, M.A. (2015). *Derecho tributario guatemalteco: parte general*. Guatemala: Ediciones Santillana.
- Araneda Dörr, H. (1994). *Finanzas públicas*. Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Arrazola, L. (1855). *Enciclopedia española de derecho y administración o Nuevo teatro universal de la legislación*. España: Imprenta de F. Andres y Compañía.
- Asociación Jurídica Thémis (1986). *Thémis número 1*, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Barbero, O. U., Alliaud, A. O., Maggi, J. C., et. al. (2004). *Introducción al Derecho Privado*. Argentina: Editorial Juris.
- Barcelona Llop, J. (1995). *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*. España: Editorial Universidad de Cantabria.
- Bravo Cucci, J. (2018). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Perú: Ediciones Crealibros.
- Bravo Arteaga, J. R. (1997) . *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. (2a ed.). Santa Fe de Bogotá, Colombia: Ediciones Rosaristas.



- Calva, J. L. (2007). *México en el mundo: inserción eficiente*. México: Editorial Porrúa.
- Calvo Ortega, R. (2004). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario: Parte General*. España: Editorial Thomson Civitas.
- Calvo Ortega, R., Tejerizo López, J. M., Lago Montero, J. M., et. al. (2006). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. España: Editorial Dykinson.
- Camoy, M. (2006). *Economía de la educación*. España: Editorial UOC.
- Castillo Freyre, M. (2005). *Tratado de las obligaciones*, Volumen 9. Perú: Fondo Editorial PUCP.
- Castillo, J. (2002). *Derecho administrativo*. s.l.: C.A.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Cooperación Alemana & Banco Interamericano de Desarrollo. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Ciudad de Panamá, Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Cooperación Alemana & Banco Interamericano de Desarrollo. (1967). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Ciudad de Panamá, Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Chacón Corado, M. R. (1989). *Las excepciones en el proceso civil guatemalteco*. Guatemala: Centro Editorial Vile.



Chile, (1996), *Código civil y leyes complementarias*, Volumen 11. Chile: Editorial Jurídica de Chile.

CISS Grupo Wolters Kluwer. (2007). *Todo procedimiento tributario*. España: Edición Fiscal CISS.

Claro Solar, L. (1978). *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*. Volumen V. Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Congreso Iberoamericano de Derecho Romano, (1998), *Actas del II Congreso Iberoamericano de Derecho Romano*, Volumen 2. España: Editorial Editum.

Couture, E. (1976). *Vocabulario jurídico*. Argentina: Editorial B de f.

Cruz de Quiñones, L., Regueros de Ladrón de Guevara, S., et. al. (2010). *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*. Colombia: Universidad del Rosario.

Cubides Camacho, J. (1999). *Obligaciones*. Colombia: Pontificia Universidad Javeriana.

De de la Horra, C. R. (2000). *Doctrina judicial tributaria comentada*. Tomo 5. Argentina: Editorial Juris.

De la Garza, S. F. (1982). *Derecho financiero mexicano*. México: Editorial Porrúa.

De la Madrid Andrade, M. (2016). *Los contratos civiles*, México: Oxford University Press.

De la Oliva, A. (1991). *Sobre la cosa juzgada*. España: Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.



Del Castillo Torres, L., Ager Vázquez, A., Guerrero Arroyo, J. A. (2014). *Cuerpo Administrativo de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears*. España:

Editorial MAD.

Espino Ayala, J. (2001). *Economía del sector público mexicano*. México: Editorial UNAM.

Figueroa Yáñez, G. (1991). *El patrimonio*. Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Flores, E. (1995). *Los principios tributarios*. México: Editorial Porrúa.

Fonrouge, C. (2005). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Fondo Editorial de Derecho y Economía.

Fraga, G. (1968). *Derecho Administrativo*. México: Editorial Porrúa.

Fundación Antonio Lancuentra, (2003). *Alternativas convencionales en el derecho tributario: XX Jornada anual de estudio de la Fundación "A. Lancuentra"*. España: Magín Pont Mestres.

García Aráoz, L. A., Martinoli, C., (2009). *Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria*. Argentina: Cuadernos del Instituto AFIP.

García López-Guerrero, L. (2001). *Derechos de los contribuyentes*. México: Editorial UNAM.

Gómez Lara, C. (2005). *Derecho procesal civil*. México: Oxford University Press.

Gómez, G. (2010). *Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación*. Lagos de Moreno, Jalisco, México: Edición electrónica gratuita.

Guerrero, L. (2002). *Historia 5º*. (1ª ed.). Cuauhtémoc, México: Editorial Progreso, S.A. de C.V.



- Gutiérrez Fernández, B. (1871). *Códigos ó estudios fundamentales sobre el derecho civil español*. Volumen 4. España: Librería de Sánchez.
- Gutiérrez Junquera, P. (2006). *Curso de Hacienda Pública*. España: Universidad de Salamanca.
- Hernández Valle, R. (1992). *Instituciones de derecho público costarricense*. Costa Rica: EUNED.
- Jarach, D. (1957). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Argentina: Ediciones Cima.
- Lago Monterio, J. M. (2005). *Comentario a la Ley de Tasas y Precios públicos de la Comunidad de Castilla y León*. España: Editorial Dykinson.
- López Díaz, E. (2006). *Iniciación al derecho*. España: Delta publicaciones.
- López Espadafor, C. M. (1999). *La doble imposición interna*. España: Editorial Lex Nova.
- López Román, L., Montenegro de Timarán, M. I., Tapia Fierro, R. M. (2006). *La investigación, eje fundamental en la enseñanza del derecho. Guía práctica*. Colombia: Editorial Universidad Cooperativa de Colombia.
- López, A. (s.f.). *El sistema tributario durante la Edad Media*. Madrid, España: Centro Europeo de Estudios Superiores (CEES).
- López, C. M. (1999). *La doble imposición interna*. España: Editorial Lex Nova.
- Mellado Benavente, F. M., et. al. (2008). *Código tributario: ley general tributaria y procedimientos*. España: CISS Grupo Wolters Kluwer.
- Menéndez Moreno, A. (2008). *Derecho financiero y tributario*. España: Editorial Lex Nova.



Menéndez Moreno, A., Alonso Murillo, F., Aníbarro Pérez, S., Corcuera Torres,

A, Pérez de Vega, L, Villarín Lagos, M. (2009). *Derecho financiero y tributario, parte general, lecciones de cátedra*. España: Lex Nova.

Merino, J. (2001). *Esquemas de Derecho Tributario*. (2a ed.). Bilbao, España: Universidad de Deusto.

Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala, (s.f.). *Aprendiendo Aspectos Básicos Sobre el Presupuesto*. Guatemala: Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala.

Monateri, P.G. (2000). Cuestiones generales en materia de transacciones, *La transacción en el derecho interno e internacional*, Italia: Padova.

Morales Mendoza, H. B. (2015). *La actividad financiera del Estado desde el punto de vista presupuestal*. México: Editorial UNAM.

Muñoz Rodríguez, R. (2013). *Impuesto de sociedades*. España: Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

Navarro, A. (2007). *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*. España: Gráficas Muriel, S.A.

O`Callaghan, X. et al. (2016). *Compendio de Derecho Civil Tomo II: Derecho de las obligaciones*. España: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.

Organización de los Estados Americanos & Banco Interamericano de Desarrollo. Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. (1967). *Modelo de Código Tributario*. Washington, Estados Unidos de América: Organización de los Estados Americanos.



Otálora Urquizú, C. (2009). *Economía fiscal*. Bolivia: Plural editores.

Plazas Vega, M. (2012). *La codificación tributaria*. Colombia: Editorial Universidad del Rosario.

Plazas Vega, M.A. (2005). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Tomo II. Colombia: Editorial Temis.

Pont Mestres, M. & Pont Clemente, J. F. (1994). *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. España: Editorial Civitas, S.A.

Ramos Torres, D. (s.f.). *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*. México: Editorial Public Management de México.

Rey Pombo, J. (2013). *Contabilidad y fiscalidad*. España: Editorial Parainfo.

Rodríguez Bereijo, A. (1976). *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. España: Editorial IEF.

Rosembuj, T. (1998). *La transacción tributaria*. España: Editorial Atelier Nuevo Derecho.

Rosembuj, T. (2001). *Procedimientos Tributarios Consensuados – La Transacción Tributaria*. España: Editorial IEFPA.

Ruiz Benavides, D. et. al. (2005). *Evaluación de la aplicación de los beneficios tributarios para la gestión e inversión ambiental en Colombia*. Chile: United Nations Publications.

Saldaña, A. (2005). *Curso elemental sobre Derecho Tributario*. México: ISEF.

Sanabria Ortiz, R. (2001) *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, Perú: Editorial Gráfica Horizonte.



- Sánchez Macías, J. I. (2006). *Economía, derecho y tributación. Estudios en homenaje a Gloria Begué Cantón*. España: Ediciones Universidad de Salamanca y los autores.
- Sánchez Medal, R. (1994). *De los contratos civiles*. México: Editorial Porrúa.
- Sánchez Miranda, A. (2001). *Aplicación Práctica del Código Fiscal*. México: Ediciones Fiscales ISEF.
- Santor Salcedo, H. (2006). *La mediación en los conflictos de trabajo: naturaleza y régimen jurídico*. España: Editorial La Ley.
- Soto Álvarez, C. (1982), *Prontuario de introducción al estudio del derecho y nociones de derecho civil*. México: Editorial Limusa.
- Soto Gamboa, M. d. I. A. (2001). *Nociones básicas de Derecho*. Costa Rica: EUNED.
- Soto, F. J. (2014). *Cuestiones y ejercicios de Hacienda Pública*. España: Editorial EUNED.
- Spencer, M. H. (1993). *Economía contemporánea*. España: Editorial Reverté, S.A.
- Torrente, A. (1975). *Manuale di Diritto Privato*, Italia: Piero Schlesinger.
- Universitat de Valencia, (1996). *Estudios en homenaje a la profesora Teresa Puente*, Volumen 2, España: Editorial Universitat de Valencia.
- Ureba, A. A., (2007). *Código de Tributación 2007: legislación aplicable en las comunidades autónomas*. España: La Ley.
- Venegas Álvarez, S. (2017). *Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales*. México: Oxford University Press.



Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Argentina. Ediciones Depalma.

Yábar Sterling, A. (2007). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. España: Editorial Dykinson.

Revistas

Aguayo López, J. M. (2014). “La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva- en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones” en Revista Derecho & Sociedad No. 43. Perú: ISSN.

Aguayo López, J. M. (2014). La obligación tributaria y el pago: antes del inicio de la cobranza coactiva en la legislación peruana. Apuntes y disquisiciones. Revista Derecho & Sociedad número 43. Perú.

Calvo, R. (1970). Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero. Revista Hacienda Pública Española. España.

Moreano Valdivia, C. (2015). Algunos alcances sobre la facultad coactiva de la administración tributaria. Revista de Economía y Derecho. Perú.

Mur Valdivia, M. (1989). “Algunos aspectos relacionados con el pago tributario” en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No. 15. Perú: IPDT.

Plazas, M. (2011). Relación entre el Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario. Diversas clasificaciones del Derecho Tributario. Revista de Derecho Fiscal número 4. Colombia.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Pleno, Libro I,
Tomo I, Octubre de 2011.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Octubre de 2005.



Publicaciones

Cuellar González, E. A. (2006). Análisis del contrato de transacción otorgado por un mandatario en representación de ambas partes. (Tesis de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Morales, E. (2011). Antinomias y lagunas legales del Código Tributario y sus reformas que perjudican la relación jurídico-tributaria guatemalteca. (Tesis de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Mosquera, P. (2012). Análisis e impacto de los impuestos implementados, salida de divisas y activos en el exterior, al sector financiero del país. (Tesis de Licenciado en Contabilidad y Auditoría). Universidad Central del Ecuador, Ecuador.

Salguero, G. (2010). El efecto que causan en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado las exenciones otorgadas a las universidades privadas. (Tesis de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.



Urizar, M. (2013). El principio de capacidad de pago y la modificación del aumento de aranceles en el Registro General de la Propiedad. (Tesis de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Sitios web

Abogado Defensor. (2013). Existen o no diferencias entre el Derecho fiscal y el Derecho tributario. Recuperado el 06 de mayo de 2018 de http://abogadodefensor.mex.tl/blog_28648_Existen-o-no-diferencias-entre-el-Derecho-fiscal-y-el-Derecho-tributario.html.

El Pino. (2015), ¿Qué son los arbitrios? Recuperado el 12 de julio de 2018 de <https://www.elpino.com.pe/que-son-los-arbitrios/>.

Enciclopedia Jurídica. (2014). Recuperado 17 de enero de 2018 de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/inicio-encyclopedia-diccionario-juridico.html>.

Etman, G. E. L. (2003). La transacción en materia tributaria. Recuperado el 26 de septiembre de 2018 de: http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1514-42752003001100007&lng=es&nrm=iso.



Molinari, G. (2009). Extinción de la obligación tributaria – Blog EIDEC.
Recuperado 17 de enero de 2018 de
<http://www.eidec.com.ar/blog/extincion-de-la-obligacion-tributaria/>.

Superintendencia de Administración Tributaria y el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad). Recuperado 06 de mayo de 2018 de
http://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Integracion%20y%20comercio%20exterior/historia_tributacion_en_guatemala.pdf.

Universidad Interamericana para el Desarrollo, (2013). Derecho Tributario.
Recuperado de:
http://moodle2.unid.edu.mx/dts_cursos_md1/ejec/DE/DT/S08/DT08_Lectura.pdf, el: 26 de septiembre de 2018.

Textos legislativos

Guatemala

Código Civil, Decreto Ley 106 dado por el Jefe de Estado.

Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 dado por el Jefe de Estado.

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

Constitución Política de la República de Guatemala. 31 de mayo de 1985

Exposición de Motivos del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República.



Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, Decreto número
25-2018

Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto número 101-97 del Congreso de la
República

Costa Rica

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley no. 4755 de la Asamblea
Legislativa de la República de Costa Rica.

Honduras

Código Tributario, Decreto 22-97 del Poder Legislativo de Honduras.

Argentina

Código Tributario, Ley 6402.

Jurisprudencia: Sentencias de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala

Expediente 364-907, sentencia del 26 de junio de 1991.

Expediente 193-98, sentencia del 9 de septiembre de 1998.



Expedientes 001-2001, 002-2001 y 004-2001, sentencia del 5 de abril de 2001.

Expediente 641-2003, sentencia del 31 de julio de 2003.

Expediente 1882-2005, sentencia del 22 de marzo de 2006.

Expediente 1634-2006, sentencia del 06 de marzo de 2008.

Expediente 1984-2009, sentencia del 18 de mayo de 2010.

Expediente 549-2009, sentencia del 27 de mayo de 2010.

Expediente 1167-2010, sentencia del 17 de diciembre de 2010.

Expediente 864-2011, sentencia del 24 de agosto de 2011.

Expediente 3335-2011, sentencia del 22 de agosto de 2012.

Expediente 3240-2013, sentencia del 13 de marzo de 2013.

Expediente 292-2013, sentencia del 6 de marzo de 2014.

Expediente 2489-2013, sentencia del 8 de junio de 2015.

Expediente 2574-2014, sentencia del 20 de noviembre de 2014.

Expediente 1285-2014, sentencia del 10 de diciembre de 2014.

Expedientes 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015,

118-2015 y 167-2015, sentencia del 17 de septiembre de 2015.

Expediente 5933-2016, sentencia del 18 de mayo de 2017.