

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



**INCIDENCIAS JURÍDICAS EXISTENTES DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD  
Y REGRESIVIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

**ZUSELY AYMÉ GONZÁLEZ ALDANA**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2021**

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

**INCIDENCIAS JURÍDICAS EXISTENTES DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD  
Y REGRESIVIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**ZUSELY AYMÉ GONZÁLEZ ALDANA**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los Títulos Profesionales de

**ABODADA Y NOTARIA**

Guatemala, octubre de 2021

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

<b>DECANO:</b>	Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
<b>VOCAL I:</b>	Lic. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
<b>VOCAL III:</b>	Lic. Helmer Rolando Reyes García
<b>VOCAL IV:</b>	Br. Denis Ernesto Velásquez González
<b>VOCAL V:</b>	Br. Abidán Carías Palencia
<b>SECRETARIA:</b>	Lda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente	Lic. Carlos Enrique Aguirre Ramos
Vocal	Lic. Marco Tulio Escobar Herrera
Secretaria	Lda. Nydia Graciela Aja Tezaguic

**Segunda Fase:**

Presidente	Lic. Alberto Patzán
Vocal	Lic. Harol Rafael Pérez Solórzano
Secretario	Lic. Marvin Omar Castillo García

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



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS  
PRIMER NIVEL EDIFICIO S-5

REPOSICIÓN POR: Corrección de datos  
FECHA DE REPOSICIÓN: 13/09/2021



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. nueve de marzo de dos mil veintiuno

Atentamente pase al (a) profesional **DANIEL MAURICIO TEJEDA AYESTAS**, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **ZUSELY AYMÉ GONZÁLEZ ALDANA**, con carné **201113350** intitulado **INCIDENCIAS JURÍDICAS EXISTENTES DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y REGRESIVIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**. Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



**Dr. Carlos Ebertito Herrera Recinos**  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

  
**M.C. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas**  
Abogado y Notario

Fecha de recepción: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

(f) \_\_\_\_\_

Asesor(a)

(Firma y Sello)

Licenciado  
**DANIEL MAURICIO TEJEDA AYESTAS**  
Abogado y Notario  
6ª avenida 0-60 zona 4, Centro Comercial zona 4  
Torre Profesional Uno, 8vo. Nivel, oficina 801, Ciudad de Guatemala  
Teléfonos: oficina 2335-1716 / celular 4545-4515  
Email: dmtejeda@gmail.com

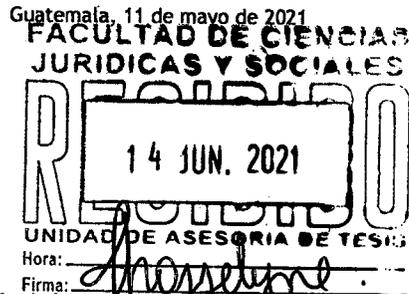


Jefe de la Unidad de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Jefe de la Unidad de Tesis:

En cumplimiento de la resolución de fecha 26 de abril, por medio de la cual fui nombrado como Asesor de la bachiller **Zusely Aymé González Aldana** de su trabajo intitulado: "Incidencias Jurídicas existentes entre los Principios de Progresividad y Regresividad en el Sistema Tributario Guatemalteco", me complace manifestarle que dicho trabajo satisface los requerimientos siguientes:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, la misma cumple con los requerimientos exigidos por el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, en virtud de que se analizan aspectos importantes y de actualidad.
- b) Los métodos utilizados para elaborar el informe final fueron el analítico, deductivo, sintético e inductivo, que permitieron el análisis de los distintos principios que integran al Derecho Tributario. Asimismo, la técnica utilizada en la redacción de la tesis fue la bibliográfica al haberse consultado diversidad de temas expuestos por autores nacionales y extranjeros.
- c) El tema en si es de gran importancia para el estudio tanto del derecho tributario en general como del Derecho Constitucional Tributario, en virtud que de conformidad con el ordenamiento jurídico guatemalteco la materia tributaria como parte del ejercicio del *ius Imperium* está ligada expresamente a los principios emanados de la Constitución Política de la República, por lo cual la investigación que se realiza de los Principios de Progresividad y Regresividad en el Sistema Tributario Guatemalteco, es de suma importancia por la trascendencia jurídica que genera en pro de mejorar tanto la recaudación tributaria así como la distribución de la carga tributaria para los contribuyentes con el objetivo de mejorar los ingresos de origen tributario para el Estado.



*[Handwritten Signature]*  
Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas  
Abogado y Notario



Licenciado  
**DANIEL MAURICIO TEJEDA AYESTAS**  
Abogado y Notario  
6ª avenida 0-60 zona 4, Centro Comercial zona 4  
Torre Profesional Uno, 8vo. Nivel, oficina 801, Ciudad de Guatemala  
Teléfonos: oficina 2335-1716 / celular 4545-4515  
Email: dmtejeda@gmail.com

- d) En su conclusión discursiva la bachiller **González Aldana** determina que la importancia de la aplicación de los Principios de Progresividad y Regresividad en el Sistema Tributario Guatemalteco, y hace énfasis en que para lograr una mejor distribución de la carga tributaria, realizando la importancia que en tal sentido tienen los tributos de carácter progresivo, determinando que tales tributos debiesen ser la fuente principal de los ingresos de carácter tributario para el Estado pues se permite a través de ellos una mejor distribución de la carga tributaria.
- e) La bibliografía utilizada es la adecuada y expone los puntos de vista tanto de autores nacionales como internacionales, relacionados siempre con los tratados y convenios en materia de Derechos Humanos ratificados por Guatemala.
- f) La redacción de la tesis es clara de modo que su lectura es de fácil comprensión para cualquier persona; habiendo la estudiante aceptado todas las sugerencias y correcciones que le hiciera para una mejor redacción del informe.
- g) Finalmente, hago constar que con la bachiller **Zusely Aymé González Aldana**, no nos une ningún grado ni clase de parentesco, ni por consanguinidad ni por afinidad.

Por todo lo anterior considero que el trabajo de tesis cumple con todos los requerimientos exigidos por el normativo, razón por la que apruebo el informe final y emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que el mismo continúe su trámite para el examen público de tesis.

Atentamente,

Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 9219



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



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
14 de junio de 2021.**

Atentamente pase a Consejero de Comisión de Estilo, MARVIN OMAR CASTILLO GARCÍA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (a) estudiante ZUSELY AYMÉ GONZÁLEZ ALDANA, con carné número 201113350, intitulado INCIDENCIAS JURÍDICAS EXISTENTES DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y REGRESIVIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO. Luego de que el estudiante subsane las correcciones, si las hubiere, deberá emitirse el dictamen favorable de comisión de Estilo, conforme lo establece el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura de Ciencia Jurídica y Sociales y del Examen General Público.

**"ID Y ENSEÑ A TODOS"**



**Dr. Carlos Ebertito Herrera Recinos**  
**Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis**





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

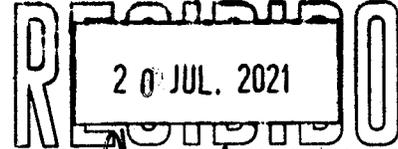


Guatemala, 20 de julio de 2021

DOCTOR CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS  
 FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

JEFE DE UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora: \_\_\_\_\_

Firma:

Por este medio me permito expedir **DICTAMEN EN FORMA FAVORABLE**, respecto de la tesis de **ZUSELY AYMÉ GONZÁLEZ ALDANA**, cuyo título es **INCIDENCIAS JURÍDICAS EXISTENTES DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y REGRESIVIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**.

La estudiante realizó todos los cambios sugeridos, por lo que a mi criterio, la misma cumple con todos los requisitos establecidos en el Normativo respectivo para que le otorgue la **ORDEN DE IMPRESIÓN** correspondiente

Atentamente

**ID Y ENSEÑANZA A TODOS**

Lic. Marvin Omar Castillo Garcia  
 Consejero de Comisión de Estilo.

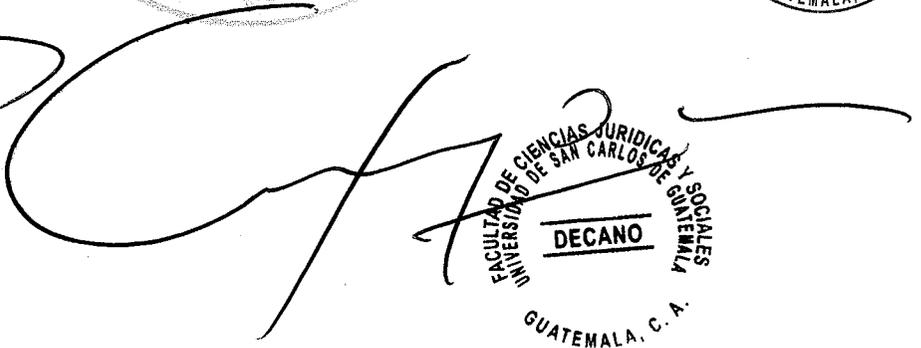
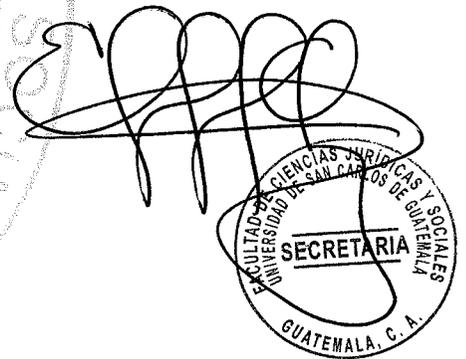




Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, trece de septiembre de dos mil veintiuno.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ZUSELY AYMÉ GONZÁLEZ ALDANA, titulado INCIDENCIAS JURÍDICAS EXISTENTES DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y REGRESIVIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/JPTR.





## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Señor y creador nuestro, gracias por darme la fuerza para salir de las tribulaciones y ser el padre que me guía y cuida siempre. A Jesucristo nuestro redentor por enseñarme a como levantarme de las caídas y seguir adelante, y por enseñarme a darle gracias a Dios por lo malo y lo bueno, a la Virgen María por ser ese ejemplo de mujer humilde sencilla.

### **A MIS PADRES:**

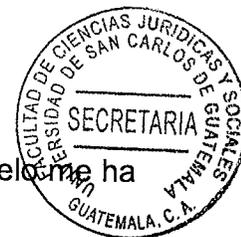
Lidia Aldana, Javier González por dame la vida, especialmente a mi madrecita por cuidar de mí y de mi hija, estar conmigo siempre apóyame en todo momento y ser esa madre tan especial.

### **A MI HIJA:**

Por ser ese ángel que le da sentido a mi vida y la llena de alegría y ser la luz que ilumina mis días cuando se oscurecen, es por ti, por quien me esfuerzo, en salir adelante, eres la que me da la fuerza para no desmayar y alcanzar mis metas, es por ti y para ti este logro alcanzado Susanita de mi corazón.

### **A MIS HERMANOS:**

Con un especial cariño y por sus muestras de solidaridad. Y a Edgar Eduardo, los dos hemos pasado por momentos difíciles y ahí estamos el uno para el otro, por último, a Alba Lisseth nunca es tarde para empezar gracias por formar parte de mi vida.



**A MI ABUELITA:**

María Aldana Chacón, que desde el cielo me ha enviado su bendición.

**A MIS AMIGOS:**

Hugo García, Alan Aguilar, Mónica Barillas, Evelyn Chevez, Waleska Navas, Josué Monzón, Claudia Angel y Manuel de León, con mucho cariño, ustedes son la familia que Dios me puso en mi camino los que me conocen realmente quien soy, los que me han visto llorar y han compartido mis alegrías, gracias por estar siempre conmigo y brindarme su valiosa amistad.

**A MIS PADRINOS:**

Con un especial cariño, ustedes forman parte de mi vida.

**A MI ALMA MATER:**

La tricentenaria Universidad San Carlos de Guatemala y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales a quien le debo mi formación profesional.

**A ESA PERSONA ESPECIAL:** Que más que un amigo, se convirtió en mi hermano, de la familia que se puede escoger, me ha sabido comprender, ayudar y aunque no lo demuestra muy seguido sé que me quiere y nunca me dejara sola. Te quiero mucho y gracias por tu amor. A ti mi querido Henry Arriaga.



## PRESENTACIÓN

Esta investigación se desarrolló dentro de la rama del derecho constitucional y derecho financiero que desarrolla el derecho tributario, pues se buscaban establecer la incidencia en el sistema jurídico guatemalteco de los principios tributarios de regresividad y progresividad, al tenor de las características esenciales de cada uno de ellos en relación con la base impositiva de cada uno de los tributos.

Al elaborar este trabajo, se establece como objeto de estudio los principios de regresividad y progresividad y como inciden en el sistema jurídico guatemalteco, puesto que es el eje medular del problema ya que es necesario adoptar una clase de tributos que sean esenciales para la captación de recursos financieros por parte del Estado de Guatemala; se llevó a cabo un estudio extensivo del derecho de constitucional y derecho financiero y tributario, averiguando sus orígenes, sus principios, sus características y sus fuentes, lo que permite establecer cómo se desarrollan dentro del sistema normativo, en que basan los tributos su base imponible ya sea por regresividad y progresividad.

El sujeto de estudio son los principios de regresividad y progresividad, desarrollándose la presente investigación en el año 2020 y finalizando en el mes de abril del año 2021 dentro de la ciudad capital de Guatemala, la investigación realizada fue cualitativa atendiendo que actualmente existen tributos basados en ambos principios tributarios, y de ambos el que más favorece a los intereses de todas las partes son los tributos basados en el principio de progresividad.



## HIPÓTESIS

Dentro de la investigación se pretende verificar si en el sistema jurídico tributario guatemalteco se desarrollan los tributos bajo principios de progresividad así como aquellos que se fundamentan en la regresividad, de igual manera establecer cuáles son las incidencias jurídicas que este tipo de tributos desarrollan dentro de las normas legales así como estos afectan a los usuarios, siendo estos la base fundamental para cumplir con la contraprestación económica que involucran los tributos, dentro de la presente investigación se tiene como objetivo principal determinar si al existir este tipo de tributos cual o si ambos le son favorables al sistema financiero del Estado de Guatemala.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Se comprobó por los métodos analíticos, deductivos y comparativos la hipótesis, en virtud de que existe una cantidad elevada de tributos en Guatemala con los principios tributarios de regresividad y progresividad, dado que estos también son conocidos como tributos directos o indirectos los cuales son la clasificación primaria de los tributos aplicados por el Estado.

Se establece en ese sentido que a tenor del derecho constitucional, financiero y tributario, es necesario establecer cuáles de los tributos basados ya sea en la regresividad o en la progresividad son la solución más idónea para la falta de capacidad financiera del Estado, comprobando que basado en los principios del derecho tributario como la igualdad, equidad, capacidad de pago los tributos basados en la progresividad son los más adecuados para financiar el Estado pero al mismo tiempo son los más complejos de regular dentro de un sistema jurídico.



## ÍNDICE

Pág.

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

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1.    Antecedentes.....	3
1.2.    La tributación en la Edad Media.....	7
1.3.    La tributación en la Edad Moderna.....	9
1.4.    El poder tributario.....	18
1.5.    El tributo.....	21
1.6.    Elementos de los tributos.....	25
1.7.    Clasificación de los tributos.....	27

### CAPÍTULO II

2. El sistema tributario.....	31
2.1.    Definición y características de un sistema tributario.....	31
2.2.    Fundamento del sistema tributario el derecho tributario constitucional.....	32
2.3.    Principios económicos que informan al sistema tributario.....	33



2.4.	Principio de suficiencia impositiva.....	35
2.5.	Principio de eficiencia económica.....	36
2.6.	Principio de equidad.....	37
2.7.	Principio del beneficio.....	38
2.8.	Principio de capacidad de pago.....	38
2.9.	Principio de flexibilidad.....	39
2.10.	Principio de sencillez administrativa.....	40
2.11.	Principio de perceptibilidad impositiva.....	41
2.12.	Principios constitucionales.....	41

### CAPÍTULO III

3.	Recaudación tributaria en Guatemala.....	49
3.1.	Superintendencia de Administración Tributaria.....	49
3.2.	Objetivos y funciones.....	51
3.3.	Estructura organizacional.....	54
3.4.	Directorio de la Administración Tributaria.....	55
3.5.	Superintendente de la administración tributaria.....	57
3.6.	Intendencias de la administración tributaria.....	60
3.7.	Régimen económico y financiero.....	62

## CAPÍTULO IV



**Pág.**

4. Incidencias jurídicas existentes de los principios de progresividad y regresividad en el sistema tributario guatemalteco.....	63
4.1. El principio de progresividad.....	63
4.2. Principio de regresividad.....	68
4.3. Aplicación de los principios de progresividad y regresividad en el sistema tributario guatemalteco.....	70
4.4. Incidencias tributarias de la progresividad y la regresividad.....	72
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>77</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>79</b>

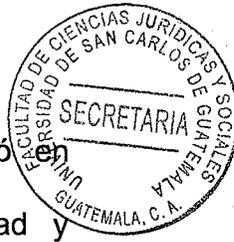


## INTRODUCCIÓN

El tema de investigación se escogió atendiendo a la necesidad que existe de desarrollar los principales principios tributarios que engloban el sistema tributario guatemalteco sobre todo aquellos basados en dos modalidades indirectos y directos, o como se desarrollan en la presente investigación, tributos regresivos o aquellos que son progresivos, ambos son parte del sistema tributario guatemalteco y ambos son esenciales para la capitalización del Estado pero únicamente los progresivos son los tributos ideales o utópicos.

El objetivo general de la investigación fue determinar la aplicabilidad de los principios en materia tributaria de regresividad y de progresividad, esto correlacionado a su impacto dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco en un sentido positivo o un sentido negativo, atendiendo a la capacidad tributaria de cada uno de los contribuyentes.

La tesis fue desarrollada en los siguientes capítulos: en el primero se analizó el derecho tributario, la tributación en la Edad Media, la tributación en la Edad Moderna, el derecho tributario, el poder tributario, el tributo, los elementos de los tributos, y su clasificación; en el segundo se desarrolló, el sistema tributario, la definición y características, los principios económicos que informan al sistema tributario, y los principios constitucionales; en el tercero se estudió la figura de la recaudación tributaria en Guatemala, la superintendencia de administración tributaria, también la estructura organizacional, el directorio de la administración tributaria, la superintendente de la administración tributaria, las intendencias de la administración tributaria y



conjuntamente el régimen económico y financiero; en el cuarto se enfatizó en determinar incidencias jurídicas existentes de los principios de progresividad y regresividad en el sistema tributario guatemalteco, el principio de progresividad, el principio de regresividad, la aplicación de los principios de progresividad y regresividad en sistema tributario guatemalteco, y las incidencias tributarias de la progresividad y la regresividad.

Para lograr el objetivo de la investigación, fue necesario implementar el método analítico para plantear los elementos jurídicos que afectan el derecho tributario guatemalteco y la técnica documental respecto a dichos elementos, por distintas doctrinas, y leyes utilizadas.

Se concluye que es necesario para la captación ideal de recursos financieros es necesario aplicar tributos que se basen en el principio de progresividad que son los tributos utópicos para un Estado y para los usuarios.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

Como parte del derecho tributario de un Estado este debe deducirse como parte del derecho financiero, y este último como el conjunto de normas que regulan los ingresos y el gasto público del Estado, partiendo de esa concepción dentro de la normativa tributaria existen tanto normas materiales como formales, aquellas que regulan lo que el tributo es y aquellas que regulan cómo se aplican las primeras.

Atendiendo a lo anterior el derecho tributario material o sustantivo está compuesto por las normas que regulan el nacimiento, los sujetos, el contenido, extinción y en general la obligación tributaria, así como las que establecen las obligaciones accesorias de carácter derivadas de infracciones tributarias, e inicialmente vemos la siguiente definición.

“Derecho tributario de obligaciones, en el que las normas atribuyen al titular ciertos derechos y al sujeto pasivo determinadas obligaciones, son normas con carácter y efectos finales.”<sup>1</sup>

Este caso vemos nosotros como el derecho tributario esencialmente va a poseer dos sujetos es decir el sujeto activo y pasivo, por ende, un sujeto obligado y otro que

---

<sup>1</sup> Cazorla Prieto, Luis María. **Derecho financiero y tributario, parte general.** Pág. 13



cumple con las obligaciones todo esto mediante la aplicación de normas formales que están pre establecidas en el ordenamiento jurídico de un determinado país, en este caso del derecho tributario a través de las normas legales busca obligar al usuario es decir al guatemalteco a financiar al Estado para que preste servicios públicos.

Continuando con el desarrollo del derecho tributario que se debe de tomar en cuenta, es la que se refiere a la parte general y parte especial del derecho tributario, la parte general, se refiere a las normas que regulan al tributo como instituto jurídico unitario, "Las que contienen el molde general al que responde cada uno de los tributos en particular; es decir, la disciplina que estudia la regulación jurídica de los tributos."<sup>2</sup>

En ese aspecto la parte especial se configura por las normas que regulan cada tributo en particular, tiene como objeto de estudio los distintos sistemas tributarios, se analizan las distintas modalidades de tributos existentes en cada uno de los ordenamientos jurídicos y las técnicas de relación normativa entre los distintos tributos.

Se afirma que ambas partes del derecho tributario deben tomarse en cuenta para el estudio de un sistema tributario, el derecho tributario de un país, con las diferentes ramas y su fundamentado en el derecho constitucional tributario, se convierte en el punto de partida para el estudio de la teoría del tributo, así como de cualquier sistema tributario, puesto que éste último debe de instituirse con apego y respeto a las normas que conforman el primero.

---

<sup>2</sup> *Ibíd.* Pág.14



## 1.1. Antecedentes

Dentro de la investigación se analizan los orígenes que dieron paso al nacimiento de los temas tributarios se pueden conocer a través de su historia, ya que proporciona los elementos necesarios que permiten comprender su propia evolución, es importante recordar, que los temas tributarios están vinculados directamente con las diferentes formas de Estado y de Gobierno que han adoptado las distintas civilizaciones, por lo que es importante abordar los antecedentes de la tributación en la edad antigua, media, moderna y contemporánea sucesivamente esto con la finalidad de enriquecer el análisis referente a derecho tributario.

Este período comprende aproximadamente los 3,000 años antes de cristo, hasta finales del Siglo V después de cristo, iniciando con la invención de la escritura y finalizando con la caída del imperio romano, es importante mencionar que en Egipto, Mesopotamia y China surgen las primeras civilizaciones complejas que marcaron el inicio de la historia, las primeras leyes tributarias aparecen en este período, y es en el antiguo Egipto donde se centralizó el primer Estado, esto significó también, que fueron los primeros en cumplir con una de las obligaciones ineludibles de los ciudadanos en todas las épocas y todos los lugares que se concluye en el pago de impuestos

En Egipto denominaban a los recaudadores de impuestos como escribas y era tal su importancia, que de acuerdo a un papiro egipcio indicaba que, el escriba está más adelante que todos, el que trabaja en la escritura no paga impuestos, continuando con



esto los egipcios dividieron su renta en tres partes: La primera, para los sacrificios y sacerdotes; la segunda, para el mantenimiento de la casa real y pagar los gastos públicos, la tercera para los soldados, a quienes mantenía constantemente, para utilizarlos en caso de necesidad. En esta sociedad también existió la inmunidad de impuestos, estos alcanzaron enormes proporciones para los templos y sacerdotes, ya que un tercio de todas las tierras, eran propiedad de los templos, el historiador griego Herodoto, viajó a Egipto, y en su historia indica que cada sacerdote recibía 12 yugos.

Ellos gravaban impuestos casi a todo como lo son las ventas, extranjeros, esclavos, importaciones, exportaciones, negocios de producción agrícolas, inclusive a los jardines en casa y artesanías, ahora bien, más adelante pasando a la civilización China, sus grandes pensadores tuvieron bastante influencia en la forma de gobernar y por consiguiente en la aplicación de impuestos, en este aspecto hubo una época donde el emperador, para mantener su legitimidad tenía que realizar su política de impuestos en línea con las enseñanzas de los confucianos y taoístas.

Por otro lado siempre en relación con China, Confucio fue uno de los pensadores más grandes de su historia, a la vez fungió como inspector de hacienda y estableció una filosofía de impuestos que perduró más de 2,000 años, quien mencionaba que al pueblo no se le podía dirigir bien por las excesivas cargas de impuestos, esto como consecuencias de los abusos que se le daban a los mismos, con él, se desarrollaron los primeros indicios de justicia tributaria, ya que denegaba a los emperadores el uso libre



de la imposición fiscal, también estableció el ideal de un sistema impositivo justo fijando las tasas de impuestos a un 10 por ciento para todos aquellos que tributaban.

Por último se menciona que en Mesopotamia comprendida entre el río Tigris y el Éufrates, estaba habitada principalmente por asirios y babilónicos, ambos se dedicaron a conquistar tierras adyacentes y después de victoriosas campañas militares, levantaban monumentos indicando a los vencidos sus obligaciones económicas contraídas, a pesar de que Egipto, China y Mesopotamia fueron las primeras civilizaciones denominadas como tal, no se puede dejar de mencionar la antigua Roma y Grecia que son las civilizaciones que marcan el camino a día de hoy respecto a las obligaciones tributarias.

En el caso de Roma, organizaba los pueblos conquistados, les exigía su tributo y les imponía su civilización, de igual manera existían ciertos impuestos a la herencia “Que solo podía pagar los ciudadanos romanos (...) al generalizar la ciudadanía (...) aumentaban los ingresos provenientes de esos impuestos”<sup>3</sup>. Cobra tanta relevancia y fue tan importante la imposición en la antigua Roma, que muchos de los historiadores no dejan de mencionar la influencia de estos en la caída del imperio, como lo hace la siguiente cita “El elemento interno clave para el éxito o fracaso de Roma era el bienestar económico de sus contribuyentes. Como en un estado moderno, los impuestos que pagaban decenas de millones de individuos civiles financiaban un

---

<sup>3</sup> Asimov, I. El Imperio Romano. Pág. 88



cuerpo defensivo de élite (...) la fuerza del ejército estaba estrechamente vinculada a la buena marcha del sistema de cobro de impuestos que los sostenía”<sup>4</sup>.

Ahora bien con respecto a Grecia, uno de sus mayores aportaciones fue la participación de los ingresos sin burocracia, el sistema de rentas era progresivo, es decir los ciudadanos más ricos pagaban una parte mayor de impuestos, al comercio se le grababa con la mayor parte de impuestos, dado que era principalmente una nación comerciante, en este caso el sistema tributario no era el que extraía la mayor cantidad de riqueza a un ciudadano privado rico, esto se lograba con la liturgia que se aplicaba cuando se necesitaba una mejora pública como lo era en puentes, teatros y otros, no era un impuesto, ni una confiscación, las diversiones públicas, juegos atléticos y equipo militar, todo era comprado por ciudadanos ricos.

Concluyendo en este apartado los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones tomaron los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos, e incluso los seres humanos eran parte de los tributos y destinados a sacrificios ceremoniales u obligados a realizar trabajos físicos, vemos como desde la antigüedad se presentaron indicios relacionados a la tributación, el uso de políticas impositivas, formas de recaudación, exoneración, evasión de impuestos, progresividad y regresividad tributaria.

---

<sup>4</sup> Perkins. B. W. *La caída de Roma y el fin de la civilización*. Pág. 89.



## 1.2. La tributación en la Edad Media

Ahora bien la tributación sufre un cambio con la caída del imperio romano en el Siglo V después de cristo hasta finales del Siglo XV, y está estrechamente relacionada con el feudalismo e inicios del mercantilismo, el feudalismo fue el régimen económico social imperante en la Europa Occidental durante la llamada época medieval, las relaciones de producción que la caracterizan era la servidumbre, tiene por base la propiedad privada del señor feudal sobre la tierra y la propiedad parcial sobre los trabajadores, campesinos, siervos de la gleba quienes poseen tierra en usufructo.

En esta época, en lo que respecta a los impuestos o tributos, los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones “Las primeras eran prestaciones de servicios personales y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie”<sup>5</sup>. En este caso el diezmo formaba parte de los impuestos de la iglesia, mismo que consistía en pagar el contribuyente la décima parte de todos sus productos, las iglesias estaban exoneradas y esto incluía sus tierras, los monasterios y abadías se extendían por todo el campo, y con frecuencia tenían tierras vastas y ricas, que no podían ser gravadas, los peajes por puentes y caminos con frecuencia estaban exonerados para los clérigos.

En el caso de Inglaterra, diseñaron un impuesto llamado Danegeld muy impopular en su momento, de igual manera se creó otro denominado Scutage que en teoría suplantaba

---

<sup>5</sup> Velásquez, G. J. *Derecho, economía y ciencias sociales*. Pág. 102



el anterior servicio que hacían los caballeros ante el rey, existió otro llamado Tallage feudal o llamada impuesto a la tierra o al capital sobre bienes muebles y fue usada en sentido genérico refiriéndose a cualquier impuesto arbitrario y opresivo.

A los comerciantes, se les gravaba sin piedad por autoridades locales y por los recaudadores del rey, por otro lado se analiza el caso de España Imperial ya que ninguna nación ha igualado su poder en esa etapa, el impuesto más odiado y más efectivo a la vez era la alcabala, similar al impuesto sobre la renta y producía tantos ingresos que no podía ser abolido, pese a las solicitudes de la Reina Isabel de eliminarlos, en realidad, se expandió hasta incluir alimentos, y las tarifas aumentaron, convirtiéndose en el impuesto más lucrativo de todos, tuvo un efecto perjudicial en la industria y el comercio, porque a medida que cambiaban los bienes de manos, pagaban impuestos y se gravaba a un precio mayor.

De esta manera vemos como el sistema legal se transformó en un instrumento para obtener la mayor cantidad de ingresos posibles, con la menor consideración a los derechos de los tributarios, se llegó a un punto en el que los recaudadores españoles recurrían a la violencia, hasta desarrollar un sistema de fraude y evasión fiscal, ahora bien, en el oeste de Europa, específicamente en Rusia, el campesino tenía que pagar impuestos, también debía de hacer el pago a su antiguo amo, la tierra era la fuente de riqueza.



En este panorama y dentro de la estructura económica feudal es que nace la producción mercantil, esta "Representaba una organización de la economía caracterizada porque la producción de los bienes materiales no tiene por destino el consumo propio o autoconsumo, sino el cambio mediante la compraventa en los mercados. Es condición indispensable de su existencia la división social del trabajo y la propiedad privada sobre los medios de producción"<sup>6</sup>.

Es bajo el mercantilismo que se abre paso a la edad moderna, donde las nuevas clases sociales buscan erigirse en toda Europa por medio del Estado, esto quiere decir un cambio evolutivo del derecho tributario dirigiéndose más hacia lo que conocemos hoy en día, ahora bien, analizaremos el derecho tributario desde el punto de vista de la modernidad.

### **1.3. La tributación en la Edad Moderna**

Este periodo se desarrolla desde el momento posterior del descubrimiento de América, hasta la revolución francesa, en esta fase de la historia los temas empezaron a centrarse en la intervención del Estado sobre la economía y el establecimiento de las monarquías, es conveniente hacer énfasis que todo un bagaje de pensamiento económico se gestaría aquí en adelante, ya que la discusión va más allá de temas impositivos, porque hay un involucramiento mayor en definir las funciones del Estado,

---

<sup>6</sup> Cruz, F. R. *Texto de economía política. Guatemala: Instituto de investigación económicas y sociales.* Pág. 37



su injerencia en la actividad económica y por ende la creación de un nuevo orden jurídico, económico y político.

Este momento histórico se vio reflejado a través de los intereses y ambiciones de mercaderes que formaban parte de una nueva fuerza social en crecimiento denominados mercantilistas, su esfuerzo se centraba en desarrollar y consolidar el Estado, Bien “El Estado es, a la par, el sujeto y el objeto de la política económica del mercantilismo”<sup>7</sup>, los temas de riqueza, comercio, intervencionismo económico, impuestos con énfasis en los impuestos al exterior y moneda, son piezas que tenían la intención de ayudar a construir el Estado Nación, por ende la concepción mercantilista de riqueza se centraba en la acumulación de metales preciosos como lo es el oro y la plata ya que cumplían la función de mercancía, de dinero, haciendo a las personas más ricas, proponían el fortalecimiento y supervaloración de la balanza comercial, gravando mayormente la importación de bienes, varios fueron los pensadores a favor del mercantilismo y la intervención estatal.

Es importante mencionar a Jean Bodín quien fue partidario de la intervención del Estado a favor de la industria nacional, propugnando una serie de límites frente a la arbitrariedad del soberano, prohibiendo la imposición de nuevos tributos sin consentimiento de los representantes de los contribuyentes, en todo caso, el soberano y los súbditos deben trabajar por la gloria y enriquecimiento de la nación, los dos deben tener el mismo objetivo y deben complementar sus actuaciones, en el año 1,576 publica

---

<sup>7</sup> Agudelo. Teoría económica y formación del Estado nación: mercantilistas y liberalistas. Pág. 169.



su obra, Los seis libros de la República, en la cual procede describiendo los procedimientos de recaudación de fondos para la hacienda y estos los dividía en: patrimonio de la república, conquista a los enemigos, presentes de los amigos, las pensiones o tributos de los aliados, el tráfico comercial, los derechos sobre las exportaciones e importaciones y los impuestos sobre los súbditos.

También vale la pena mencionar a Jean Baptiste Colbert político francés nacido en Reims, fue ministro de Luis catorce, creo la contabilidad pública moderna, obligando a llevar un libro de entradas uno de salidas y uno de fondos, protegió el comercio interior de la competencia extranjera, el francés Sébastien Le Prestre en la obra Projet de dîme royal manifiesta una preocupación por la justicia tributaria y critica las injustificables exenciones tributarias que gozaban las clases privilegiadas.

Conjuntamente Sir Thomas Mun considerado el máximo exponente del mercantilismo inglés, publicó en el año 1,774 su obra La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior donde expone varias de sus ideas, entre ellas "Vender más anualmente a los extranjeros en valor a lo que consumimos de ellos"<sup>8</sup>. Le concede importancia a la política de precios y sobre los impuestos menciona que deben contribuir al mejoramiento de la balanza comercial, para tal finalidad los impuestos a la exportación deberían ser bajos para evitar un incremento excesivo del precio de venta al exterior que desalentaría la demanda, es preciso mencionar que también existieron los bullionistas como una corriente que asumía que la riqueza reside en la posesión de

---

<sup>8</sup> Mun, T. La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior. Pág. 57



metales preciosos y no articulaba un sistema productivo propio, se dio principalmente en Portugal y España.

A finales del Siglo XVI, existió otro grupo denominado camaralistas que defendían de una manera extrema el mercantilismo, concentrándose aún más en construir un poder estatal y en subordinar todas las partes de la economía y la política al estado y su burocracia, para ellos, el príncipe y el pueblo eran una sola entidad, integrada en el Estado y de la cual el príncipe era la encarnación, el bienestar del primero era lo importante y no se preocuparon por problemas como el de la justicia tributaria y la legalidad de los impuestos.

Del movimiento camaralista sus mayores representantes fueron los austriacos Wilhelm Von Hornigk y Wilhelm Von Schroder quienes publicaron sus trabajos en el año 1784 y 1786 respectivamente, el primero enfocó su pensamiento en hacer de Austria autosuficiente, eliminando todas las formas de comercio, el segundo era un defensor extremo del príncipe, destacando la importancia de acelerar la circulación del dinero y tener un sistema bancario que pudiera expandir la oferta de billetes y depósitos, al transcurrir el Siglo XVII y por la misma evolución del pensamiento económico enfocado siempre a los menesteres del Estado, fue surgiendo una agrupación denominada fisiócratas que dieron preponderancia a la actividad agrícola y las creencias en leyes naturales, estos se basaban en mantener el régimen y sus reformas económicas, que solo podían llevarse a la práctica bajo el impulso y la dirección de un gobierno fuerte, es decir, mediante un despotismo ilustrado, ejercido por una monarquía absoluta.



De esta manera surge una serie de pensadores, filósofos y economista que se alejaron del análisis que se centraba en los intereses y clases de gobernantes, enfocándose en el interés del individuo, la propiedad privada y la economía de mercado a través del laissez faire, laissez passer, entre sus principales exponentes, que posteriormente fueron los representantes de la escuela clásica, estaban: Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill, Jean Baptiste Say, entre otros.

Pero es Adam Smith, el filósofo escocés convertido en economista, el máximo exponente de la escuela clásica, su obra de investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones provoca una revolución en el pensamiento económico ya que logra una consistencia lógica y científica a todo el cumulo disperso de tratados económicos de sus antecesores.

De esta manera reconoce que ciertas funciones son inherentes al Estado, a pesar de que es reaccionario al control estatal, en su obra, establece: a) La primera obligación del Soberano, es la de proteger la sociedad contra la violencia y de la invasión de otras sociedades independientes, esta no puede realizarse por otro medio, que el de la fuerza militar, b) El segundo deber del Soberano, que consiste en proteger, hasta donde sea posible, a los miembros de la sociedad contra las injusticias y opresiones de cualquier otro componente de ella, o sea al deber de establecer una recta administración de justicia, c) La tercera y última obligación del Soberano y del Estado es la de establecer y sostener aquellas instituciones y obras públicas las principales son aquellas que sirven para facilitar el comercio de la nación y fomentar la instrucción del pueblo.



Sustenta que no sólo la agricultura genera riqueza sino también la industria y el trabajo. En síntesis, puede precisarse la influencia del pensamiento de Smith en la ciencia económica a través de los siguientes puntos: a) Dio una visión sistemática a los estudios financieros. b) Formula las reglas clásicas de la imposición. c) Al sustentar que la industria y el trabajo también son generadoras de riqueza, amplió el campo de la tributación.

Los países capitalistas industrializados se enfrentaron a finales del Siglo XIX con graves problemas económico-sociales, la destrucción de la producción industrial tradicional y el enfrentamiento entre campo y ciudad había llevado a una situación de miseria, tanto a las poblaciones urbanas como al campo en los países centrales, existía por lo tanto un desequilibrio de zonas periféricas, que parecía amenazar la existencia del sistema capitalista en los centros, el surgimiento de movimientos de masas y la consiguiente política de tipo populista determinó programas destinados a incorporar a estas masas marginadas.

Las clases poseedoras comenzaron a temer por el potencial de beligerancia de las masas oprimidas, había que encontrar una solución que restableciera el orden social y esta se dio a través de la construcción del Estado de bienestar, el cual consistía en la obligación explícita que asume el aparato estatal de suministrar asistencia y apoyo a los ciudadanos que sufren necesidades y riesgos específicos característicos de la sociedad capitalista, esto a partir de pretensiones legales otorgadas a los ciudadanos y el



reconocimiento del papel formal de los sindicatos tanto en la negociación colectiva como en la formación de los planes públicos.

Siguiendo los acontecimientos más relevantes, en la tercera década del Siglo XX, el mundo se sumió en la depresión más aguda que se había conocido, en los Estados Unidos de Norteamérica ya como potencia mundial, por ejemplo, significó una pérdida del 36% de su renta nacional, a partir de ese momento, se empiezan a cuestionar los principios y postulados de la escuela clásica, ya que “El análisis que hacían del proceso económico resultó notoriamente insatisfactorio, porque el reajuste automático de la economía no se producía como ellos lo sustentaban”<sup>9</sup>

Los clásicos concibieron unas finanzas estáticas, sustentadas en los postulados siguientes: a) Las finanzas son una expresión parasitaria del sistema económico, b) Los gastos públicos deben limitarse a las funciones mínimas y esenciales del Estado, c) Los impuestos no deben afectar los ahorros y menos el capital y d) Es un imperativo del sistema financiero sano que el presupuesto público sea rigurosamente equilibrado, es entonces, ante estos sucesos que el economista inglés John Maynard Keynes busca dar una respuesta coherente al funcionamiento de la economía y es en el año 1,936 que publica su obra Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero, en la cual sostenía que los postulados de la teoría clásica solo son aplicables a un caso especial y no en general, por lo que al sistematizar sus propias ideas, elaboró su teoría en la que se destaca la función de la inversión, el ahorro y el consumo.

---

<sup>9</sup> Roll, Erick. *Historia de las doctrinas económicas*. Pág. 143



La influencia de Keynes transforma al Estado en intervencionista, mediante políticas anti cíclicas basadas en un sistema fiscal redistributivo, el desarrollo de la seguridad social, el déficit público, y las grandes obras y empresas públicas, sin embargo en la década de los años 70 en el cual se desarrolló la crisis energética y 80 surgió de igual manera la crisis fiscal, las políticas económicas keynesianas e inclusive el Estado Benefactor que aún tenía vigencia, resultan inoperantes, de este modo el alza de los precios de la energía eléctrica, la estanflación y déficit fiscal fueron los detonantes para buscar nuevos mecanismos y políticas que permitieran salir de la crisis, por lo tanto, después de 1,980 el círculo virtuoso del modelo keynesiano fue remplazado por un modelo de crecimiento neoliberal.

Anteriormente el compromiso era el pleno empleo, es decir, el salario era el motor de la economía, después fue la deuda y la inflación, los que se convirtieron en el motor, en los años 90 el modelo neoliberal se orientaba a las exportaciones, donde el crecimiento de la demanda provenía de inversiones extranjeras directas, también se imponía la privatización, apertura de mercado, liberación de la cuenta capital y un tipo de cambio flexible, el Fondo Monetario Internacional fue la entidad encargada de aplicar las políticas liberales a los países afectados por la crisis de los 70 y 80 a cambio de la asistencia financiera que necesitaban como consecuencia del incremento insostenible de la deuda, principalmente en la región Latinoamericana.



En el caso de Europa, en los años 90 se sometieron a un régimen monetario y una política fiscal más estricta, con la introducción del Euro en 1,999, este régimen continuó y se consolidó a través de la política del Banco Central Europeo y los requerimientos del déficit presupuestario del Tratado de Maastricht, en términos generales el cambio global debilitó los beneficios a los trabajadores, fortaleció a las grandes corporaciones y eliminó las trabas a los mercados financieros para servir a los intereses de las élites financieras y comerciales, posteriormente, en la primera década del Siglo XXI surge la crisis financiera mundial, solo comparada con la gran depresión de los años 30 del Siglo XX, define tres perspectivas diferentes que tratan de argumentar las causas de la crisis y las explica de la siguiente forma: La posición neoliberal argumenta que la crisis está enraizada en la burbuja inmobiliaria de los Estados Unidos, debido a las fallas en la política monetaria y en la intervención gubernamental en el mercado inmobiliario.

La posición de la tercera vía indica que la crisis se debe a la inadecuada regulación financiera que permitieron estructuras perversas de pagos de incentivos dentro de los bancos, que alentaron a sus administraciones para involucrarse en presionar y otorgar préstamos indiscriminados en vez de prestar responsablemente, estas fallas contribuyeron a la colocación financiera errónea, incluyendo la mala asignación de ahorro externo suministrado por medio del déficit comercial, la última argumentación le concede el nombre de perspectiva progresista, mencionando que la crisis está fundada en el paradigma económico neoliberal que ha guiado la política económica de manera global, Estados Unidos es el epicentro de la crisis, pero todos los países están



implicados pues todos participaron en la adopción de un paradigma de política económica con fallas sistemáticas.

El paradigma se extiende a las finanzas por medio de una regulación inadecuada y al permitir arreglos defectuosos de pagos de incentivos, pero las finanzas son sólo un elemento del problema y la causa es más profunda que sólo las fallas en la regulación, las crisis de tales magnitudes no ocurren sólo a causa del fracaso de las regulaciones, es de esta manera que la disyuntiva entre la injerencia o no del Estado en la actividad económica se acrecienta, así como los límites de sus funciones y la manera de cumplirlas, basadas en todo el andamiaje de políticas y teorías que surgieron durante la edad moderna hasta la actualidad.

#### **1.4. El poder tributario**

Uno de los elementos más importantes del derecho tributario el análisis del poder tributario como una facultad del Estado y saber que es por éste que se justifica la existencia de los tributos, el derecho financiero se encarga principalmente al estudio de dos temas, como son los ingresos y los gastos públicos, se establece la necesidad de que el Estado pueda obtener ingresos, para que efectúe gastos en beneficio del ciudadano o, en otras palabras, para el cumplimiento de sus fines, a través del estudio se ha determinado que principalmente existen, por lo menos, tres clases de ingresos o recursos públicos: a) los ingresos tributarios, b) los ingresos derivados de la deuda



pública y c) los ingresos patrimoniales que son el resultado de la explotación que hace el Estado de su patrimonio.

La clasificación evidentemente no agota todas las actividades que le producen ingresos al Estado, permite determinar las principales fuentes de las que provienen los recursos que sostienen el patrimonio estatal, y la mayoría de los doctos en derecho tributario aceptan que los recursos tributarios son la principal fuente.

Se observa como el Estado ejerce el poder tributario como una manifestación de su soberanía para la recaudación de los recursos, en consecuencia, se establece que este ejercicio o poder tributario se entiende como: “La facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos, en virtud de la cual pueden a través de las normas jurídicas específicas, establecer tributos como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades.”

Analizando lo se plantea doctrinalmente, el poder tributario es un atributo del Estado, que está reconocido y plasmado en la Constitución, el Estado es un ente soberano que goza de la facultad de regirse, por lo tanto, está dotado de la potestad de hacerse de los recursos que le son imprescindibles para el cumplimiento de sus fines, y para ello utiliza su poder tributario, en Guatemala, que es un Estado democrático y representativo donde la soberanía radica en el pueblo, el Congreso de la República de Guatemala tiene el poder exclusivo de decretar tributos y es el titular del poder tributario



originario reconocido al Estado en efecto tiene la facultad de crear el poder tributario derivado, que se da cuando se lo delega a cierta institución y puede crear tributos.

Constitucionalmente el fundamento de que el Congreso es el que tiene el poder tributario es el Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala donde se establecen otras atribuciones del Congreso de la República, y en específico la literal c) estipula: poder decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación, el poder tributario no puede ser ejercido de manera ilimitada por el Congreso, ya que de la misma forma que la Constitución lo otorga, también lo limita, estableciendo principios tributarios.

Características del poder tributario: a) indelegable, el Estado es el único titular y no puede ser practicados por otro órgano, no facultado constitucionalmente, b) irrenunciable, c) abstracto, solo se materializa en el Estado, es intangible, d) inherente, el Estado lo ostenta por su propia existencia, e) basado en ley, proviene de una disposición constitucional y su ejercicio debe ser legal y legítimo f) soberano, el Estado se auto rige internamente y exteriormente, g) territorial, se ejerce dentro de un territorio específico, h) manifestación dual, el Estado tiene la facultad de crear tributos y hacer obligatorio el pago de los mismos, i) constante evolución, cada vez se crean más limitaciones al ejercicio del poder tributario, j) es permanente, el Estado se considera un ente permanente, por lo cual el poder tributario también lo es, y k) el ejercicio del poder tributario no es ilimitado.



La existencia de límites económicos y jurídicos que deben de ser de observancia obligatoria para su ejercicio dentro de un Estado de derecho, son determinados en la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales se han convertido en valores porque fueron adoptados: los de generalidad, capacidad económica, no confiscatoriedad, prohibición de doble tributación, capacidad económica, igualdad y legalidad que más adelante serán desarrollados.

### 1.5. El tributo

Este es el eje central del derecho tributario dado que desde el momento que se utiliza el poder tributario por el ente encargado constitucionalmente, existe un efecto que da como resultado la creación de tributos por medio de leyes, siempre y cuando se cumplan y respeten los límites, que son los principios tributarios, es importante que no se confunda al tributo como una prestación patrimonial coactiva, ya que el legislador impone un gravamen que soporta toda persona que manifieste capacidad económica, como las rentas, el patrimonio o el consumo.

Defiendo en este apartado la capacidad económica se puede definir como “La aptitud económica por parte del sujeto pasivo para soportar una de fracción pecuniaria de carácter coactivo, que permita contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Collado Yurrita, Miguel Ángel. **Derecho tributario parte general**. Pág. 153.



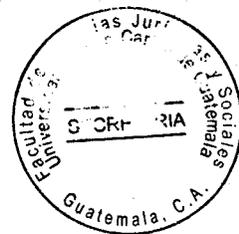
Por ende en base de las rentas, el patrimonio o el consumo el legislador lo abstrae y do plasma a una norma jurídica a lo que se le llama supuesto jurídico, entonces cuando una persona encuadra se convertirá en el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria por lo que va a tener una consecuencia que es el pago del tributo, no obstante, ya hemos recalcado que la imposición de ésta carga no puede hacerse de manera arbitraria, y por ende el tributo debe observar un conjunto de requisitos para ser considerado como válido, los cuales se desarrolla a continuación, aunque previamente consideramos indispensable traer a colación algunas definiciones de los tributos.

Por otro lado, se define al tributo como: "La obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece". Conjuntamente otra definición del tributo como: "Un ingreso de derecho público, de un ente público que en general consiste en una prestación patrimonial dineraria legalmente establecida con arreglo a la capacidad económica del llamado a satisfacerla, que como tal se articula en su vertiente más sustancial a través de un derecho de crédito del ente público y de una obligación del sujeto pasivo."<sup>11</sup>

Por ende, podemos deducir que tributo es un medio por el cual el Estado busca a través de su poder coercitivo dirigido hacia el administrado el cobro de una determinada obligación la cual se encuentra plasmada en la ley, con la finalidad de desarrollar servicios públicos a favor de estos administrados.

---

<sup>11</sup> De La Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 78



Por otro lado, la definición del Código Tributario Guatemalteco, estipula en el Artículo 9 que los “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” Gracias a esta definición y a las anteriores presentadas en la presente investigación extraemos las siguientes características:

- a) Son prestaciones pecuniarias, es una conducta de aportar o dar una cantidad de dinero, aunque podría ser en algunos casos en especie, pero siempre se deben de cumplir con ciertos requisitos uno de ellos es que deben de estar determinados en ley, son situaciones excepcionales por ejemplo en estado de necesidad, en periodos breves y es necesario que se defina en dinero la cantidad que debe de cumplirse dentro de la obligación tributaria.
  
- b) Unilaterales, el contribuyente tiene la obligación y el Estado actúa como ente de derecho público, significa que el Estado está en calidad de ente superior en una relación y la finalidad tiene un interés público y no particular, por lo tanto, son ingresos de carácter público y en Guatemala en el Decreto Ley 106, Código Civil, Artículo cuatrocientos 459 en el numeral tres instituye que los tributos son bienes públicos de uso no común.



- c) Tienen carácter coactivo, ya que no existe autonomía de la voluntad y el Estado los puede exigir, es decir, son obligatorios independientemente de la autonomía voluntad del deudor, la ley otorga esta facultad.
- d) Basado en ley, se refiere principalmente a dos cosas, la primera es que debe de existir un respeto a los principios constitucionales y la segunda es que las bases de recaudación deben de estar contenidas en ley.
- e) Basado en la capacidad económica que debe de tener el sujeto pasivo al que se le determinó un hecho imponible, la doctrina le llama a esta situación legalidad material a diferencia de la formal que es básicamente la que se estableció en el inciso anterior, que es necesaria la existencia de una ley para que se tenga como legal un tributo.
- f) Finalidad, los tributos tienen como fin principal contribuir a sufragar los gastos que genera el Estado por el cumplimiento de sus obligaciones, dado que los entes públicos tienen encomendadas ciertas actividades, sin alguna de estas características no se podría admitir la existencia del tributo de una forma legítima, pero con respecto a la característica de la finalidad hay que hacer énfasis que también existen tributos extra fiscales que la finalidad no es propiamente de hacerse de recursos sino de evitar ciertas actividades, como por ejemplo para preservar el medio ambiente, proteger o fomentar determinadas actividades



dentro del territorio como lo son los tributos aduaneros, por lo tanto actúan como disuasivos o incentivos.

## 1.6. Elementos de los tributos

Los elementos que definen un tributo son la parte esencial de los mismos, dado que desarrollan los pilares fundamentales para la aplicación de las obligaciones en materia tributaria, por lo que en un sentido general son:

- a) Hecho imponible o hecho generador: en el Artículo 31 del Código Tributario se establece que es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria es decir cuáles son los elementos esenciales para que un tributo sea objeto de obligación a nivel jurídico.
- b) El sujeto pasivo: en el Artículo 18 del Decreto 6-91 del Congreso determina que es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o responsables, por ende, es importante mencionar que el responsable es la persona que, sin tener carácter de contribuyente, por disposición expresa de la ley debe cumplir las obligaciones atribuidas a éste.



- c) Base imponible: se refiere a la base de recaudación, es decir, los parámetros principales o valoración económica del hecho imponible que debe seguirse para la recaudación de un tributo determinado y debe ser expresado en unidades cuantificables.
  
- d) Base liquidable: es el resultado posterior de haber realizado las deducciones y reducciones, que la ley concede, a la base imponible, se podría entender como el resultado final posterior a la aplicación de beneficios a nivel tributario.
  
- e) Tipo de gravamen: es el porcentaje por el que se multiplica la base liquidable, en algunos casos no ocurre en determinados impuestos como pasa en los fijos, esto va más dirigido a aquellos casos en los que el tributo se impone sobre un porcentaje como lo es el Impuesto al Valor Agregado.
  
- f) Cuota íntegra: es el resultado de aplicar sobre la base liquidable el tipo de gravamen, en otras palabras es la cantidad económica o dineraria a la cual se encuentra obligado el sujeto pasivo dentro de las normas tributarias, situación que se encuentra ligada a los elementos anteriores mencionados.
  
- g) Deuda tributaria: será el resultado de sumar la cuota diferencial a las sanciones, los intereses de deuda y los recargos, en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala se regulan las bases de recaudación que



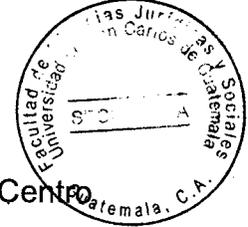
son los elementos del impuesto, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias.

Los elementos anteriores deben ser establecidos únicamente en ley y al mismo tiempo El Artículo 3 del Código Tributario, establece que las anteriores bases de recaudación son materia privativa y se requiere de la emisión de una ley para establecerlas, por esto es que se menciona, que la única fuente del derecho tributario es la ley, la cual es la que establece expresamente los distintos elementos mencionados en la presente investigación.

### **1.7. Clasificación de los tributos**

Si nos abocamos a la doctrina en general se adhiere a la división tripartita y considera que por lo menos hay tres especies de tributos que son: los impuestos, tasas y contribuciones, a diferencia del ordenamiento guatemalteco que regula la existencia de impuestos, arbitrios y contribuciones especiales y por mejoras, por lo que procedemos a desarrollar brevemente la clasificación más básica de los tributos:

- a) **Impuestos:** son tributos exigidos sin contraprestación, lo que significa que no existe ninguna actividad administrativa a cambio, cuyo hecho imponible está constituido por actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica



del contribuyente, dentro de las definiciones la que se adoptada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en su propuesta de código modelo establece "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.", dentro de esto el Código Tributario de Guatemala en su Artículo 11 determina que el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

- b) Contribuciones especiales: en estos tributos hay un beneficio cuantificable o un servicio especial que recibe el contribuyente, en la doctrina se propone que deberían ubicarse en una situación intermedia entre los impuestos y las tasas, el modelo de Código Tributario para América Latina en su Artículo 17 establece que contribución especial es el "Tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación."

Por lo que la contribución especial requiere la existencia de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado. El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en el Artículo 13 define "Contribución especial es el tributo que tiene como determinante, del hecho generado, beneficios directos para, el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales."



Y también define a las Contribución especial por mejoras, “Es la establecida para costear la obra pública: que produce una plusvalía inmobiliaria, y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

- c) Tasas: la tasa es el tributo que requiere la existencia de un servicio determinado, utilizado o no por el contribuyente obligado al pago, y el producto de su recaudación está destinado a la financiación de dicho servicio, en otras palabras, son los tributos cuyo supuesto jurídico es utilizado o aprovechado de una forma especial como la prestación de servicio o la ejecución de ciertas actividades teniendo un fin público pero que beneficie de una forma específica al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y siempre y cuando no sea realizada por un ente privado.

Son tributos que no reconocen una vinculación con las actividades que pudo haber desarrollado el Estado con relación al particular obligado a su pago, aquellas presuponen una relación de inmediatez o beneficio real o potencial inmediato entre la actividad del Estado y el particular, la tasa requiere una particular actividad del Estado, debe de reunir ciertas condiciones para que realmente sea una tasa, y es que a) exista una actividad o servicio público, b) destinado a necesidades públicas, y c) que exista una relación de cambio.



En la gaceta número 59, expediente número 471-00, sentencia 05-02- de la Corte de Constitucionalidad define a la tasa como “Una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público.” Luego de haber numerado la clasificación doctrinaria también se debe de mencionar que en la legislación guatemalteca se estipulan los arbitrios y el Código Tributario en su Artículo 12 los define como el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

Y en ningún momento se deben de confundir con las tasas, la tasa como un tributo, su fundamento legal se encuentra en el Artículo 270 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde se establece que son propiedad exclusiva del municipio y gozan de las mismas garantías y privilegios propiedad del Estado, y en el Artículo 271 donde se establece que ningún organismo del Estado está facultado para eximir de tasas o arbitrio municipales a personas individuales o jurídicas, salvo las propias municipalidades, por lo que se considera que las tasas si pueden ser creadas por las municipalidades a diferencia de los arbitrios que obligatoriamente es por el Congreso ya que es necesaria una ley.



## CAPÍTULO II

### 2. El sistema tributario

Dentro de esta investigación es imperativo determinar y desarrollar los elementos del sistema tributario para lograr determinar la situación de Guatemala con relación a los principios tributarios que rigen el ordenamiento jurídico guatemalteco, una de las cuestiones elementales y consideraciones previas es que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, así como eficiente en cuanto al nivel de recaudación, pero sin desincentivar la actividad financiera.

#### 2.1. Definición y características de un sistema tributario

Inicialmente es importante definir el sistema tributario el cual se define, como el conjunto de tributos en vigor según el ordenamiento de un determinado país en un momento dado, pero dentro de los términos doctrinarios encontramos el siguiente "El sistema tributario de cualquier país debe, sobre todo, corresponder a sus condiciones económicas y sociales, y ser adaptado a sus Instituciones políticas y a su régimen jurídico general."<sup>12</sup>

Por tanto, en base a lo anterior es imperativo mencionar que el sistema tributario como parte esencial del sistema jurídico, en lo posible debe cumplir con las anteriores características atribuibles al derecho general, en una situación más concreta debe de

---

<sup>12</sup> Gomes de Sousa, Rubens. **Compendio de legislación tributaria**. Pág. 13.



encontrarse unificado, ser coherente y lo suficientemente vasto como para cubrir todos aquellos supuestos que puedan presentarse en la interpretación y aplicación de sus normas.

“Las normas que regulan los tributos que forman parte del sistema tributario, responden también a la idea de sistema como elementos de un todo ordenado hacia un fin. Que sean coherentes entre sí y coherentes con el resto del sistema y que sirvan para transmitir de forma clara a sus destinatarios el mandato que en ellas se contiene.”<sup>13</sup>

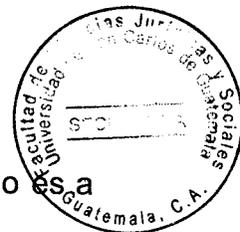
Esto básicamente es en mención de las famosas antinomias que se encuentran dentro de los sistemas jurídicos es idóneo mencionar que el derecho tributario dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco debe de estar en una armonía perfecta es decir no buscar conflicto legal, pero manteniendo la esencia del derecho tributario sobre todo con la finalidad de cumplir con temas de fiscalización tributaria.

## **2.2. Fundamento del sistema tributario el derecho tributario constitucional**

Ahora bien el sistema tributario más haya de instituciones es el conjunto de normas jurídicas aplicables en un sentido tributario por ello es preciso señalar que habiendo establecido que el sistema tributario es el conjunto de normativas vigentes en un determinado país, el cimiento del mismo son las normas constitucionales, debemos

---

<sup>13</sup> Ferreiro Lapatza, Jose Juan, et. Al. **Curso de derecho tributario parte especial**. Pag.13.



entender por lo tanto que constitución como ley fundamental de un país soberano base normativa de su sistema tributario nacional, consistente en el conjunto de normas y principios suficientes para cumplir con esa finalidad recaudadora en relación a la orientación del fenómeno impositivo en toda su extensión.

Por ello los fundamentos constitucionales del sistema tributario deben regular, la determinación de las limitaciones al ejercicio del poder tributario en el ámbito legislativo o sea normativo y en la ejecución que es la imposición.

El derecho tributario constitucional deviene como fundamento y fin último de la instauración del sistema tributario, sin que lo desarrolle en su totalidad ya que una de las características de la Constitución no es regular en su integridad a las ramas del derecho, sino servir de directriz, por lo tanto, siguiendo la jerarquía se acude a las normas ordinarias, reglamentarias y así hasta llegar a las de carácter individualizado.

### **2.3 Principios económicos que informan al sistema tributario**

No se puede hablar del derecho tributario sin establecer una relación con temas económicos por ende es que dentro de la ciencia de la economía se establecieron que el sistema tributario debía cumplir con reglas impositivas como lo son la economía, certeza, comodidad y justicia, esto tiene que estar correlacionado con un sustento de los principios contenidos en las constituciones, es así que en definitiva ningún otro tema



ha sido considerado tan fundamental distintos doctrinarios del derecho tributario, como el relativo a los principios que deben informar a los sistemas jurídicos.

Es así como punto de partida, se establece la clasificación económica se desarrolla por parte de unos de los más importantes estudiosos de la economía clásica, se hace referencia a Adam Smith, quien consideró que los principios son: a) Principio de justicia o proporcionalidad, b) Principio de certidumbre o certeza, c) Principio de comodidad, y d) Principio de economía, por otro lado también se hace mención a lo siguiente "Los principios que poseen una orientación política y tributaria se clasifican como principios de la imposición:"<sup>14</sup> estos principios de la imposición los mencionamos como los siguientes: principio de suficiencia de los ingresos fiscales, principio de la capacidad de adaptación en la política de cobertura.

Pero abarcando más en las distintas malgamas de principios encontramos los principios político-sociales y éticos de la imposición, que dentro de los mismos nos mencionan ciertos postulados en relación con la justicia dentro de estos mencionamos el principio de la generalidad de la imposición, el principio de la igualdad de la imposición y el principio de la proporcionalidad o principio de la imposición en acuerdo con la capacidad de pago personal e individual.

---

<sup>14</sup> Neumark, Fritz. **Principios de la imposición**. Pág. 24



Es importante hacer mención que cuando se desarrolla el derecho tributario, el sistema tributario, se deben de mencionar algunos los principios de redistribución fiscal de la renta y la riqueza, ahora bien, estos principios son de orientación económica, pero han sido consagrados en normas jurídicas y, por lo mismo, son principios constitucionales, en consecuencia, hay algunos que suelen superar el ámbito meramente económico para convertirse en económico y jurídicos.

Por tanto el sistema tributario debe ser guiado por principios para que sea eminentemente justo, esto es de suma importancia dado que no sería posible determinar cuánto es lo necesario para los gastos públicos y luego dividir la cantidad en tantos contribuyentes con la base fundamental de establecer un ingreso fiscal para satisfacer necesidades públicas, por eso es necesario establecer cómo se diseña un sistema impositivo y la respuesta a la interrogante es cumplir a cabalidad los principios, por lo tanto a continuación es de suma importancia para el resultado que se prevé en la presente investigación que se desarrollen de forma particular ciertos principios tributarios.

#### **2.4. Principio de suficiencia impositiva**

Si observan no son principios meramente comunes los que se desarrollan en este apartado dado que la finalidad es establecer ciertos principios básicos del derecho tributario en es te caso este principio se refiere que la recaudación que se obtenga por



medio de los impuestos debe ser suficiente como para cubrir los gastos públicos, para ello, es necesario que los sistemas tributarios tengan figuras impositivas que tengan una capacidad recaudatoria y esto se logra teniendo bases imponibles amplias.

Ahora bien, es importante atender la perspectiva de este principio desde La dos puntos de vista el primero sería el estático ya que los impuestos deben de tener capacidad recaudatoria en un periodo de tiempo determinado y el segundo sería el dinámico que son impuestos que gocen de capacidad secundaria a lo largo del tiempo para cubrir la evolución del gasto público.

## **2.5. Principio de eficiencia económica**

Recordemos que la eficiencia es el cumplimiento de objetivos utilizando la menor cantidad de recursos en el menor tiempo posible, por ende, la eficiencia económica del sistema fiscal se manifiesta a través de impuestos, diseñados de tal modo que interfieren lo menos posible sobre las actividades y toma de decisiones de los agentes económicos para que no afecte la libre competencia, este principio también es llamado neutral o no distorsionador.

Una de las cuestiones por las cuales es importante la implementación de este principio es que en la práctica todos los impuestos afectan a las decisiones de los agentes



económicos, en la medida que afectan a los precios que tomarán en cuenta en elecciones tanto a productores como consumidores.

## **2.6. Principio de equidad**

Este en el caso de Guatemala se ve representado desde la constitución y desarrollándolo dentro del sistema tributario la carga impositiva se distribuye de manera justa entre los ciudadanos, si es así se puede establecer que es un sistema equitativo, por lo tanto, la aceptación social es inmediata, y fundamental para elaborar el sistema jurídico a nivel tributario.

Como sucede con ciertos principios este de equidad se divide en horizontal y en vertical, por un lado, tenemos que la equidad horizontal se refiere a que los contribuyentes que tengan una misma capacidad, en otras palabras, contribuyan de una misma forma.

Referente a la equidad vertical, se refiere que a los desiguales se les otorga un trato desigual, dicho de otra forma, los contribuyentes que tengan una capacidad de pago desigual soportan una carga diferente al resto, por ello observamos que no todos los contribuyentes son afectos a la misma carga a nivel tributario.



A pesar de ser uno de los principios rectores es uno de los principios más difíciles de cumplir, dado que es complicado establecer esa capacidad económica de los contribuyentes respecto al hecho generador, es decir dentro del ordenamiento jurídico vemos nosotros que no debería de existir alguna complicación, pero al momento de trasladarlo a un contexto social no siempre se puede cumplir con dicho principio por eso debe de complementar con otros principios tributarios.

### **2.7. Principio del beneficio**

Es importante que la población contribuya con los ingresos del Estado por ello es que cada contribuyente debe contribuir a financiar al gasto público a través del pago de impuesto, esto para que el Estado como tal pueda brindar servicios públicos, al aplicar este principio conlleva que se grave a cada contribuyente de acuerdo con su demanda de bienes o servicios públicos, por ello es que en ese sentido cada individuo debe pagar una contraprestación económica dentro del impuesto, por los servicios que demande del sector público, la contra parte del beneficio es que generalmente el sector que apoya a los ingresos del Estado no son los que exigen la prestación de servicios públicos por ello es que entre los contribuyentes se genera cierta incomodidad al cumplir con obligaciones tributarias dado que no son los que se benefician directamente de los tributos.



## **2.8. Principio de capacidad de pago**

Constitucionalmente cada uno de los contribuyentes afectos a un hecho generador debe de poseer una capacidad de pago para fortalecer ya poyar el financiamiento del gasto público de conformidad con la aptitud económica que tenga para hacerlo.

En este principio, es importante que dentro del marco analítico y jurídico se establezca los indicadores que desarrollan lo que es la capacidad de pago, los cuales se manifiestan en las rentas, consumo y patrimonio que los contribuyentes presenten tanto en sus declaraciones, como a nivel de acciones diarias sujetas a un recargo tributario el cual se ve reflejado en las distintas facturas.

## **2.9. Principio de flexibilidad**

Al igual que la administración pública que de ser flexible el sistema tributario debe estar preparado para adaptarse a las circunstancias de un ciclo económico, existen dos tipos de flexibilidad; activa y pasiva, en la activa deben existir impuestos que recauden más en épocas de crecimiento económico, sus políticas deben ser anticíclicas mediante alteración o modificación de alguno de los elementos impositivos y la pasiva en épocas de depresión económica, graven menos, para amortiguar automáticamente las fluctuaciones coyunturales de la actividad económica, donde se pueda disponer de impuestos estabilizadores automáticos, como lo son los progresivos sobre la renta, que



permiten recaudar más en épocas de crecimiento por la proporcionalidad y en épocas de recesión la carga se reduce también sin necesidad de que el gobierno actúe.

## **2.10. Principio de sencillez administrativa**

Se ve reflejado en toda la administración tributaria a través del Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, la administración tributaria debe contar con los recursos necesarios para llevar a cabo su labor de recaudación, y el contribuyente por su parte debe asumir el costo tanto del impuesto, como el que genera cumplir con su pago, en ese sentido, mientras los trámites sean menos burocráticos, se podrá reducir en mejor manera el costo del impuesto.

Por lo tanto, existen costos directos del impuesto, que se refieren al gasto en que incurre la administración tributaria al recaudar los impuestos, tanto de personal, material y sistemas informáticos, y significan al Estado una disminución de sus ingresos. Y los costes indirectos, que se refieren a los gastos derivados del cumplimiento de los deberes fiscales, los cuales son adicionales al pago del impuesto en sí, y tienen que hacerles frente los contribuyentes, lo cual supone un aumento en la carga fiscal que soportan, no sólo en un coste monetario y también el gasto de recursos no monetarios, por lo tanto, debe existir un punto medio en el que ambos sujetos de la relación jurídica tributaria puedan cumplir con sus deberes sin desgastarse.



## **2.11. Principio de perceptibilidad impositiva**

Tiene un cierto parecido con el principio de seguridad y certeza jurídica, pues conlleva que los impuestos se diseñen de tal manera que los contribuyentes conozcan con exactitud la carga impositiva que soportan.

En este caso este principio busca reducir lo que él denomina ilusión fiscal, que se traduce en la falta de percepción de los efectos que produce el encuadramiento de una determinada conducta en el supuesto jurídico imponible, y con ello la confusión que genera el desconocimiento de las obligaciones que de tal situación derivan.

## **2.12. Principios constitucionales**

La constitución como en la mayoría de las ramas del derecho es indispensable para el desarrollo de cualquier rama del derecho por ello el derecho tributario no escapa de la necesidad de normar dentro de la disposición constitucional los principios que informan un sistema tributario deben ser observados en la creación del mismo, y también deben de ser el fin último del sistema.

Los principios, se encuentran contenidos en la Constitución, como norma suprema del ordenamiento jurídico tributario, debe ser observada no sólo por los contribuyentes, sino también por las personas que ejercen el poder público, en este sentido de conformidad



con su contenido, los principios constitucionales suelen dividirse en principios materiales y formales, los primeros hacen relación al conjunto de criterios para el reparto de la carga tributaria, por otra parte, los principios formales se refieren a los requisitos o procedimientos que los organismos del poder público deben cumplir en la creación y aplicación de los tributos, entre los principios constitucionales que fundamentan los sistemas tributarios, y que la mayoría de cartas magnas suelen tener como mínimo son los siguientes:

- a) Principio de generalidad: en este principio establece “El deber de contribuir no se reduce a los nacionales” y segundo que, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal que en principio afecta a todos los que tengan capacidad económica.”<sup>15</sup> Dicho de otra forma, este principio determina que el impuesto debe gravar a todos los individuos cuya situación coincida con el presupuesto jurídico tributario contenido en la ley.
  
- b) En el principio de progresividad tributaria: según Martín Queralt, “La progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la

---

<sup>15</sup> Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario, parte general.** Pág. 38



distribución de la renta.”<sup>16</sup> El principio de progresividad es el que suele contribuir en mayor manera a otro de los fines que busca lograr el sistema tributario de un país que es la redistribución de la riqueza.

- c) Principio de capacidad económica: en un estado de derecho no se podría pensar en la participación contributiva de los ciudadanos que no tienen capacidad económica, y que repercutiera en las ganancias que obtiene para poder subsistir.

El principio de capacidad de pago se puede ver desde dos puntos de vista, el primero fundamenta al hecho mismo de contribuir, en tanto que garantiza que se establezcan tributos sólo para aquéllos que lleven a cabo actos, hechos o negocios jurídicos que son indicativos de capacidad económica. Y el segundo se refiere también a la proporción de cada contribución, es decir, el gravar únicamente de acuerdo con la aptitud que el contribuyente manifiesta; dicha capacidad económica debe ser además real, individual y efectiva o cierta, es decir, “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”<sup>17</sup>

- d) Principio de obligatoriedad: Es el deber que los ciudadanos tienen de contribuir a los gastos públicos. Esta obligación únicamente se puede encontrar en la ley, no obstante, este principio en su aplicación legítima debe ir acompañado del

---

<sup>16</sup> Martin Queralt, Juan. **Curso de derecho financiero y tributario**. Pag.113

<sup>17</sup> Collado Yurrita. **Derecho tributario parte general**. Pág. 39.



principio de capacidad económica, por lo tanto, nadie puede dejar de contribuir salvo no tenga capacidad económica.

- e) Principio de igualdad: En virtud de este principio se deben tratar de manera igual las situaciones iguales y de manera desigual las situaciones desiguales, es decir, es aplicar a iguales supuestos de hechos, iguales consecuencias jurídicas. En consecuencia, dicho principio no le prohíbe dar un trato diferente a las situaciones que lo justifiquen, por criterios objetivos.
  
- f) Principio de no confiscatoriedad: cuando se refiere a un sistema fiscal justo, también se debe de determinar la prohibición de confiscatoriedad, que alcanza a cada tributo en específico, cuando lo que implica la confiscatoriedad para los ciudadanos; Es sustraer bienes de su propio patrimonio para dar cumplimiento a los tributos, o para los impuestos, cuando existen gravámenes desproporcionados, doble o múltiple tributación sobre una misma manifestación de capacidad económica, por dar a conocer unos ejemplos.

Es un principio que la doctrina lo considera como un “Límite extremo que da el reconocimiento del derecho de propiedad. Su finalidad es impedir una conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atenderá contra la capacidad económica que la sustenta”<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Op. Cit. Pág. 107.



Sin embargo, en general las legislaciones no regulan específicamente en qué punto se considera que el impuesto se convierte en confiscatorio, no obstante, el principio ha sido consagrado en diversas constituciones como en nuestro caso.

- g) Principio de legalidad: el principio de legalidad ha sido identificado como el principio formal por excelencia y también es conocido como reserva de ley. Ya que reza que solo por mandato legal puede surgir la obligación tributaria creando así cada tributo, porque los últimos deben de estar fundamentados en los principios de representación y primacía legislativa. Por lo tanto, en este caso, el Congreso de la República de Guatemala es el órgano estatal encargado de emitir normativas que den nacimiento a los tributos, o sea que establezcan figuras impositivas, de conformidad con el poder tributario que ostenta.

La Corte de Constitucionalidad por medio de su jurisprudencia con relación al Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala determina "Que la Constitución en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la



finalidad de evitar arbitrariedad y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria”.

Además, la doctrina legal constitucional guatemalteca señala que el Artículo 239 de la Constitución consagra “El principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede 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 dichos tributos.”

A pesar de haber desarrollado los principios que deben de regir para un sistema tributario justo hay que tener en cuenta que no se puede quedar únicamente en directrices, luego de determinar los principios y se convierta en decisiones políticas, se debe caminar a una segunda etapa que es trasladar esas decisiones y convertirlas en normas jurídicas, normas jurídicas que no solo deben de cumplir con el principio de legalidad sino deben de ser creadas con observancia de los principios económicos y jurídicos.

Un sistema tributario sencillo y fácil de comprender ha de venir apoyado por un sistema de normas precisas, claras, sencillas, coherentes y en la medida de lo posible, estable. Y para lograrlo es necesario una correcta técnica jurídica que no sólo puede ofrecer un perfeccionamiento formal, terminológico, vacío de contenido y consecuencias, sino que también puede ofrecernos algo mucho más valioso y concreto: transmitir al ciudadano

el mandato del legislador ahorrando al administrado y a la administración enormes esfuerzos y al país, en consecuencia, mucho dinero. Las normas del sistema tributario deben de cumplir con el principio de claridad, sencillez, coherencia, precisión, y estabilidad.







## CAPÍTULO III

### 3. Recaudación tributaria en Guatemala

Es la entidad que en el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas del Código Tributario, las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de tributos, en el caso de Guatemala son dos las instituciones que se encargan de dicha función una es el Ministerio de Finanzas Públicas y la segunda más conocida es la Superintendencia de Administración tributaria.

#### 3.1. Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria nació como un ente destinado a dar respuesta a un problema estructural de desarrollo mantenido en el país durante muchas décadas, propiciado por el bajo nivel de recaudación de tributos y como cumplimiento de los compromisos derivados de los acuerdos de paz, en cuyos convenios se incluye el programa de modernización del Organismo Ejecutivo y de la administración pública, de forma especial en lo relativo a política fiscal.

El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1,997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el



sistema tributario del país, en base a lo anterior dentro de estas acciones se incluyó ya la creación de la Superintendencia Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los acuerdos de paz y el programa de modernización del sector público.

El proyecto de creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1,997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo, en este aspecto el objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, en la que el Estado delegue la facultad de administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos y lograr un incremento en la recaudación fiscal, la creación de la Superintendencia Administración Tributaria fue aprobada por el Congreso de la República, según decreto 1-98, que entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1,998.

Para el inicio de operaciones de la institución, en primera instancia se seleccionó su directorio de una nómina de doce candidatos, dentro de los cuales el presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo número doscientos cincuenta y dos guion noventa y ocho, ahora bien en la actualidad el directorio está conformado de la manera siguiente: a) El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside; b) cuatro directores titulares y sus suplentes; c) El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como secretario.



Por tanto, se creó la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna el Decreto número uno guion noventa y ocho del Congreso de la República de Guatemala Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, además cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene su domicilio principal para todos los efectos legales y técnicos en la ciudad de Guatemala, también podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional, así como su denominación podrá abreviarse SAT.

**3.2. Objetivos y funciones**

El objetivo de la SAT es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria y algunas funciones específicas. Iniciando con las principales funciones encontramos la administración del régimen tributario, como aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos, así como los que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades, vemos como la función recaudadora se desarrolla como un elemento primordial de la administración tributaria.



De igual manera se le designa administrar al sistema aduanero de la República de Guatemala de conformidad con la ley, convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, así como ejercer funciones de control de naturaleza tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero. Con lo anterior se le ha dotado la posibilidad de establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación.

Dentro de su competencia administrativa se puede mencionar que se le ha designado organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo, se encarga de mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden intereses y, si corresponde, recargos y multas.

Se menciona a su vez que es indispensable para el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se apliquen sanciones a los sujetos pasivos de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras, presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación, y de contrabando en el ramo aduanero.



Una función importante de esta institución es el poder establecer y operar procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes, el cumplimiento de las obligaciones tributarias, conjuntamente la norma constitutiva menciona que puede realizar las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de esta facultad contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

Concatenado con lo anterior es importante establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria, de igual manera la administración tributaria debe de asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.

De igual manera es indispensable que la misma opine sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, solicitando para ello la colaboración de otras dependencias del Estado, descentralizadas autónomas, y entidades del sector privado, para realizar estudios y aplicar con equidad las normas tributarias.

Por último, pero no menos importante ente sus funciones se debe promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, esto por ende en planificar, formular,



dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria, así mismo es indispensable que la misma administre sus recursos humanos, materiales y financieros.

Por ello y en base a lo mencionado anteriormente vemos como la SAT es la entidad facultada desde el ordenamiento jurídico para la recaudación tributaria en Guatemala, como esta se encarga de cada una de las atribuciones mencionadas anteriormente es indispensable que se tengan claras estas funciones para hacer la relación correspondiente en la presente investigación y a su vez como interviene en los principios tributarios de progresividad y regresividad en el sistema tributario Guatemalteco, los cuales abordaremos más adelante.

### **3.3. Estructura organizacional**

Dentro del reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece y desarrolla su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento este reglamento establece a que dependencia o dependencias compete conocer las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia, ejerciendo sus funciones con base en el principio de descentralización.



La SAT cuenta con una unidad específica de contribuyentes especiales, medianos y grandes, esta institución es responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la Administración Tributaria, en este caso la calificación está relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.

El Superintendente debe presentar anualmente al directorio de la SAT, bajo su exclusiva responsabilidad, un informe en el que conste haber practicado el seguimiento y control de todos los contribuyentes especiales que se encuentren registrados como tales en la unidad respectiva, y de haber iniciado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario, incluido en esto último las auditorías conforme programas elaborados para el efecto, partiendo de lo anterior es importante mencionar que las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria, son: El Directorio; El Superintendente; Los intendentes.

**3.4. Directorio de la administración tributaria**

Este como tal es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional, por su parte el Directorio tiene las siguientes funciones:



Ente las indispensables encontramos que debe emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios, exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga.

Conjuntamente otra atribución esencial es la de proponer al Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las medidas legales para el mejoramiento de la administración tributaria, como parte de la Administración Tributaria es importante que brinde asesoría al Organismo Ejecutivo en materia de legislación y política tributaria.

Dentro de las funciones internas que posee el directorio mencionamos que debe de aprobar o dictar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la SAT, por ende, en materia de presupuesto debe de aprobar el presupuesto anual de ingresos y egresos de la SAT, así como sus modificaciones y remitirlo al Organismo Ejecutivo.

En relación con lo anterior es indispensable la aprobación de la ejecución y liquidación del presupuesto, para su posterior traslado a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República, de igual manera debe de aprobar y publicar anualmente los estados financieros de la SAT.



Respecto a la integración se menciona que el Directorio se integra con seis directores en la forma siguiente: se inicia con el ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside el mismo, es importante saber que su suplente será el viceministro de Finanzas Públicas que él designe, también forma parte el Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz, pero sin voto, y quien actuará como secretario del Directorio, respecto a la suplencia es el que él designe.

De igual forma existen cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el presidente de la República de Guatemala, de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **3.5. Superintendente de la Administración Tributaria**

Este es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT, por ende tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponde al directorio, el Superintendente ejerce sus funciones con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley esto con la finalidad de aplicar las acciones más convenientes al sistema tributario guatemalteco.

En referencia a la responsabilidad que puedan enmarcar otras leyes fuera del ordenamiento jurídico tributario, el superintendente es responsable de los daños y

perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo. Así como sucede con el Directorio el Superintendente de Administración Tributaria, tiene atribuciones en relación con la ejecución de la política de administración tributaria, por ello se mencionan las atribuciones y funciones específicas siguientes:

Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera, y como elemento clave el hecho de ejercer la representación legal de la SAT la cual podrá delegar conforme lo establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Una función fiscalizadora y de control es la imposición y aplicación de las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras, de igual forma al ejercer la representación legal debe de ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la SAT, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la SAT.

Como órgano superior sus funciones se extienden a planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la SAT, por ende, velando porque la ejecución de las funciones de la SAT asegure el cumplimiento de su objeto, para ello debe de elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.



Una función relacionada a tema laboral es el nombramiento y remoción de los funcionarios y empleados de la SAT, este es quien en primera línea debe de someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República conforme a lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.

Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirla a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República conforme lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.

Otra de sus funciones es el proporcionar la información o datos que requiere el Directorio o su presidente, para el cumplimiento de sus fines, esto cuando se trate de información y estadísticas tributarias, estas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes específicos, salvo los casos concretos que, conforme a la ley, corresponda al Directorio conocer y resolver.

Por último, es importante presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la SAT, remitiendo para ello al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la SAT, durante el primer trimestre de cada año.



### **3.6. Intendencias de la administración tributaria**

La administración tributaria, para desarrollar adecuadamente sus funciones se estructuran y organizan bajo criterios de la eficiencia, eficacia y descentralización, esto para el cumplimiento de sus funciones, la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con tres intendencias: A. Aduanas; B. Recaudación y Gestión; C. Fiscalización.

Es importante mencionar que los intendentes son funcionarios del mayor nivel jerárquico de las intendencias respectivas y estos son nombrados y removidos por el Superintendente, y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva intendencia.

- a) Intendencia de Aduanas de Guatemala: es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros, conjuntamente analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; coordina, planifica y controla las funciones atribuidas a la SAT en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduanero también administra el sistema aduanero de la República de Guatemala de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, dentro de su propia estructura



cuenta con los departamentos de regímenes aduaneros; técnico; y de operaciones.

- b) Intendencia de Fiscalización: es la responsable de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad, coordina y controla la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización, a su vez analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia, resuelve procedimientos originados por acciones en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente, en este caso dentro del ámbito estructural mencionamos que cuenta con los departamentos de programación de la fiscalización; evaluación y control.
- c) Intendencia de Recaudación y Gestión: esta dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT, planifica, coordina y evalúa, las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la SAT y administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes. Respecto al tema estructural está integrada por los departamentos de control a



entidades recaudadoras, y de registro de ingresos; de cobranza y de gestión atención y orientación.

### **3.7. Régimen económico y financiero**

La Superintendencia de Administración Tributaria, integra su patrimonio y a la vez administra sus recursos y cumple con sus funciones, conforme a los Artículos 121 y 134 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Además, posee su propio presupuesto y fondos privativos, su formulación, aprobación, ejecución y liquidación se rige por la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley Orgánica del Presupuesto y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Constituyen recursos de la Superintendencia de Administración Tributaria, en este caso el monto equivalente al dos por ciento de total de los tributos internos y al comercio exterior y sus accesorios, que recaude la SAT, y los ingresos no tributarios, generados por servicios de certificación y otros que la SAT preste, cuyas características son establecidas por el Directorio.



## **CAPÍTULO IV**

### **4. Incidencias jurídicas existentes de los principios de progresividad y regresividad en el sistema tributario guatemalteco**

En la legislación guatemalteca existe un desarrollo del derecho financiero del cual se desprende lo conocemos hoy en día como derecho tributario, este es parte esencial de los ingresos del Estado de Guatemala lo cual es básico para una futura elaboración del presupuesto en el país es de esta manera que dentro del sistema jurídico guatemalteco se han desarrollado como se indicó en los capítulos anteriores una diversidad de principios a nivel tributario.

La investigación busca centrar en dos temas a nivel tributario lo que es la progresividad y la regresividad dado que ambos son situaciones opuestas y diversas en el ámbito tributario o de recaudación fiscal dado que la progresividad es un incremento en la recaudación a nivel tributario mientras que la regresividad es al contrario una disminución en la recaudación a nivel tributario, esto que consecuencias jurídicas con lleva así como que efecto tiene sobre el sistema jurídico tributario en Guatemala es lo que veremos a continuación.

#### **4.1. El principio de progresividad**

Dentro de lo que es el derecho tributario y el tema de la recaudación a nivel tributario es decir la hacienda pública, se desarrolla bajo la premisa que dentro del mismo implica



que el tipo de gravamen es función creciente de la base imponible, esto quiere decir que a medida que crece la capacidad económica de los sujetos, crece el porcentaje de su riqueza o de su ingreso esto evidentemente refleja un progreso dentro del sistema jurídico guatemalteco, pero a su vez genera un efecto en contra de los usuarios lo cual es que el Estado exige en forma de tributo un apoyo a estos que han acrecentado su riqueza para financiar las actividades del Estado en la prestación de servicios públicos.

En este punto es importante hacer una diferenciación entre lo que es el principio de progresividad y el de proporcionalidad dado que ambos pueden tener semejanza, pero son totalmente diferentes, respecto al tributo proporcional, la tasa de gravamen se mantiene fija: por lo tanto, la deuda tributaria crece sólo en la medida en que lo hace la capacidad económica es decir que mientras no se generen más ingresos no existiría un aumento en las capacidades de recaudación de la hacienda pública.

Cuando hablamos de un tributo progresivo crece la tasa de gravamen al aumentar el ingreso bruto o la capacidad económica, normalmente con el límite del principio de no confiscatoriedad que como bien sabemos es la no aprobación por parte del sistema tributario de los bienes del contribuyente, este principio más bien recae en el aumento de una obligación tributaria es decir si un tributo era gravado por un dos por ciento este puede aumentar a un cuatro por ciento, entonces la recaudación tributaria no ha crecido a raíz de más gasto, ha crecido a raíz de que la capacidad de pago del contribuyente es más por eso existe un aumento en la obligación tributaria.



La progresividad fiscal otro de los principios que se añaden a la función recaudatoria es la redistribución de la renta en otras palabras se busca redistribuir la carga tributaria de un grupo de usuarios afectos a determinado hecho generador, ya sea a otros usuarios o a los mismos, pero en aumento o disminución según sea el caso situación importante en la distribución de las obligaciones en materia tributaria.

También se puede mencionar y desarrollar lo que es el principio informador del reparto equitativo de la carga tributaria el cual desarrolla que, en el sentido de la carga tributaria que soportan los distintos contribuyentes sea equivalente es decir que todos los usuarios en nuestros casos los guatemaltecos sean partícipes del cumplimiento de las obligaciones tributarias, los contribuyentes deben satisfacer por ende a medida que la riqueza aumenta, una cantidad más que proporcional a su incremento de renta y riqueza es decir mientras más ingresos, más bienes y mayor capacidad económica, se debe de cumplir con una mayor cantidad de tributos.

Por otro lado la progresividad es una de las formas en que se pueden interpretar los principios de capacidad económica y de igualdad, dado que a través del mismo se busca evidentemente que todos tributemos por igual pero atendiendo a la capacidad económica en otras palabras se desarrolla como poder abarcar esa incógnita en la cual se busca responder como se desarrolla o existe un trato desigual a los contribuyentes atendiendo a la capacidad económica que vive cada uno de los guatemaltecos es decir cómo se debe de tratar al contribuyente que más capacidad tiene, o al contribuyente que menos capacidad económica posee, esto es importante dado que



generalmente el que menos capacidad económica tiene es quien más necesita del apoyo solidario por parte de las instituciones estatales.

En este aspecto vemos que ha grandes rasgos la utilidad que reportan un individuo las unidades adicionales de renta o riqueza que recibe es decreciente a medida que su nivel de renta o riqueza aumenta, los individuos con niveles de renta y riqueza más elevados podrían renunciar a más unidades que los individuos de niveles inferiores para que el sacrificio económico de unos y de otros fuera equivalente y así fueran iguales a la hora de tributar.

Técnicamente, para que un impuesto sea progresivo, es decir, para que el contribuyente pague en una proporción superior a su incremento de renta o de riqueza, es necesario que el tipo medio de gravamen se incremente al aumentar la base impositiva, en este aspecto se podría desde una base teórica conseguir desde dos sentidos el primero de ello sería el siguiente.

- a) Configurando el impuesto como proporcional: es decir, con un tipo fijo, pero con un mínimo exento de gravamen esto para que aquellos que no posean grandes capacidades económicas puedan obtener una ventaja tributaria frente a una situación compleja a nivel económico.



- b) Articulando una tarifa progresiva: en este sentido al aplicar sobre la base, es decir, un conjunto de alícuotas variables que son mayores a medida que crece el número de unidades de la base impositiva o el importe de cada tramo en que se divide la misma, en este caso todos estarían efectos al hecho generador siempre y cuando una persona aumente sus ingresos o capacidad económica tendrá que cumplir con una mayor cantidad de pago de tributo o de base impositiva.

Este tipo de soluciones son complejas dado que únicamente resultan aplicables a impuestos directos e impuestos personales como el impuesto único sobre inmuebles, el impuesto sobre la renta, el impuesto de herencias legados y donaciones, dado que estos de la alguna manera pueden medir la capacidad económica de las personas pero que generarían un descontento entre los contribuyentes con mayor capacidad económica.

En ese aspecto la progresividad tiende a tomar un papel muy importante dentro del derecho tributario para poder financiar de mejor manera al Estado el problema es que todo principio tributario debe de estar fijado en la ley, es decir para que sea aplicable debe de verse reflejado en la legislación esto es una situación que ya se desarrollara en la presente investigación, pero es importante resaltar como el mismo no se ha previsto en un marco jurídico guatemalteco.



Esto cobra relevancia desde el punto de vista de la oposición a la contribución a manera de tributo como se ha mencionado las personas que generalmente poseen una capacidad económica mayor son quienes se ven afectadas en cumplir mayormente con obligaciones tributarias en ese aspecto el Estado carga de obligaciones tributarias a los contribuyentes que cumple con sus obligaciones y esto no tendría un reflejo benigno si se beneficiara a los mismos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones, al contrario es a los que menos cumplen con sus obligaciones tributarias quienes se ven beneficiados de los servicios que brinda el Estado.

#### **4.2. Principio de regresividad**

El otro principio a nivel tributario que debo analizar por el contrario es la regresividad en este caso es aquel en el que se capta un porcentaje menor en la medida en que el ingreso aumenta. Un ejemplo de impuesto regresivo es el IVA a los bienes básicos porque afecta en mayor proporción a los agentes con menores ingresos, esto dado que, aunque los usuarios sigan creciendo económicamente no aumentan los tributos es decir siguen tributando exactamente igual, por lo cual, no genera un crecimiento a los ingresos del Estado a nivel tributario.

Un ejemplo clásico que puede considerarse como impuesto regresivo es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que es un porcentaje de las ventas, es decir, grava el consumo, para entender por qué este tributo es regresivo debemos tomar en cuenta que los ciudadanos que ganan menos están obligados a gastar una mayor parte de su sueldo,



principalmente en bienes de primera necesidad como alimentos. Es decir, sus ahorros son menores o inexistentes, en consecuencia, el Impuesto al Valor Agregado que pagan estos individuos también equivale a un porcentaje más alto de sus ingresos.

El tributo que se basa en la regresividad de aquellos que están predispuestos a tributos que son de forma indirecta es decir no se han concebido por una imposición que se base en la capacidad económica del usuario, se basa en un hecho generador general atendiendo a la capacidad de la supuesta mayoría, por ende, eso genera una desigualdad en la tributación.

Cuando se desarrolla una desigualdad es lo contrario a los principios constitucionales tributarios de capacidad de pago y equidad, dado que únicamente se verá afectados aquellos que sus recursos económicos apenas alcancen para cumplir con las obligaciones tributarias, dado por ende el estado presiona a los que generan o poseen menos recursos económicos, mientras que aquellos que aumentan su capacidad económica encuentran lo que se denomina un paraíso fiscal dado que vera como debe cumplir con obligaciones tributarias pero no acorde a sus capacidades económicas claro esto desde un sentido favorable.

Es así como el principio de regresividad se basa en una imposición general que busca que todos contribuyan con los ingresos del Estado, pero no por ello, son el sujeto



idóneo para cumplir con obligaciones tributarias y por ende el ordenamiento jurídico siempre encontrara vicisitudes para cobrar obligaciones tributarias.

#### **4.3. Aplicación de los principios de progresividad y regresividad en sistema tributario guatemalteco**

La siguiente incógnita que se presenta es los principios mencionados en los apartados anteriores son aplicables en Guatemala, bueno para ello como se realizo es necesario que se conozca el ordenamiento jurídico en materia tributaria, en Guatemala por ende al analizar el contexto de cada uno de los tributos, se puede analizar que se tienen dos tipos de tributos los directos que son aquellos aplicados a la capacidad económica del contribuyente como lo es el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre bienes inmuebles.

Pero por otro lado tenemos los tributos indirectos que son los que la mayoría de la población cumplen día a día, el más conocido evidentemente es el impuesto al valor agregado, pero hay otras acciones que tienen tributos indirectos o fijos que no se sustentan en la capacidad económica del contribuyente únicamente se centran en un gravado sobre determinado hecho generador que al cumplirse se ejecuta, esto tiene como consecuencia que sea el tributo más aplicado y cumplido en el país, pero que sea el tributo más aplicado en Guatemala no significa que sea el más idóneo.



Al girar el sistema tributario guatemalteco sobre un tributo indirecto únicamente genera dificultades de recaudación dado que los sujetos obligados en su mayoría son personas de poco acceso a medios económicos, mientras que los de mayor capacidad económica cumplen con pocos tributos, cuando el principio de progresividad así como los tributos directos deberían de ser los más aplicados en el país, sin embargo de forma irónica son la mayoría de tributos de naturales indirecta, por ejemplo el impuesto de herencia legados y donaciones, el impuesto único sobre inmuebles, el Impuesto Sobre la Renta, y los aranceles pagados en los distintos registros a razón de los gastos realizados, claro teniendo excepciones con ciertos aranceles indirectos.

Por lo que se concluye que el sistema tributario guatemalteco es regresivo, lo que significa que los ciudadanos tributan más impuestos indirectos que tributos directos en conjunto, como sistema tributario, la base se fundamenta más sobre el consumo de los ciudadanos, que de la renta que generan, y es ahí donde se encuentra una complejidad en la tributación dentro del país.

Es importante mencionar que la progresividad como principio inspirador del sistema tributario es deseable, dado que desde un análisis desde sistemas económicos y valores cuantitativos, si un Estado basara todo su sistema tributario en valores de progresividad el Estado podría nutrirse de más tributos es decir más financiamiento y no depender de la masa laboral más débil dentro del país, pero es evidente que no es posible generalizar para toda la gama de impuestos que un sistema tributario contiene.



La doctrina permite comprender bien la concepción de porqué la progresividad como principio, pretende complementar otros principios como el de justicia y equidad tributaria, pero al mismo tiempo, es inconclusa respecto a la máxima de que un sistema tributario debe ser esencialmente progresivo, lo cual legalmente dentro de un sistema tributario es demasiado complicado y genera una dificultad bastante grande para el Estado legislar únicamente esa clase de tributos.

Hay un elemento que genera otro obstáculo para la progresividad y este es el elemento político, además de aceptable, como un criterio que prevalece en la existencia, aprobación y aceptación final de un sistema regresivo, tal es el caso del sistema guatemalteco, donde los políticos buscan premiar a aquellos que tienen una mayor capacidad económica otorgando ventajas tributarias, pero hacia aquellos de clase media o media baja que generan ciertos valores económicos cumplen con tributar en las compras diarias que realizan pero que no es suficiente para financiar las necesidades del Estado.

**4.4. Incidencias tributarias de la progresividad y la regresividad**

Antes de mencionar las incidencias jurídicas prees es importante mencionar que a incidencia del impuesto es el efecto por el que un impuesto acaba recayendo sobre un contribuyente que no tiene medio de trasladarlo a otros es decir quien termina cumpliendo con la obligación tributaria, en este caso podemos mencionar como un



ejemplo, en el Impuesto sobre el valor añadido o agregado, el impuesto recae sobre el consumidor final que es quien cumple con la obligación tributaria.

Partiendo de lo desarrollado anteriormente la incidencia fiscal es el análisis de un impuesto particular sobre la distribución del bienestar económico de un Estado dentro de un sistema tributario, en un sentido histórico las incidencias a nivel tributario respecto a las capacidades económicas de un país, se ha verificado que los primeros en utilizar el concepto fueron los fisiócratas en Francia, en referencia a la tributación de la tierra, la principal fuente de ingresos de las economías del antiguo régimen una cuestión más antigua que los propios estados constitucionales, dado que siempre dentro de los registros históricos se ve como los monarcas exigían el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Entonces se ve como la incidencia fiscal puede referirse al pagador final de un impuesto, de esta manera como un gobierno incrementa el impuesto, por ejemplo, sobre el petróleo, las compañías petrolíferas pueden absorberlo si la competencia es intensa, o en su defecto pueden transferirlo directamente a los conductores privados, que lamentablemente es lo termina sucediendo.

Actualmente se realizan estudios de distintas distribuciones de la carga fiscal a nivel comparativo, ya sea a nivel geográfico entre distintos países, o de forma comparativa de este modo comparando distribuciones bajo distintos gobiernos o regímenes, en este



caso el análisis de la carga fiscal pretende describir el modo en que el sector público es financiado por las distintas clases sociales.

Entiendo entonces como el derecho tributario y en particular los tributos inciden en el marco legal y sobre todo el económico de los ciudadanos, los tributos que son regresivos y progresivos o en otras palabras directos o indirectos, a pesar de que cada uno de ellos tienen bases impositivas distintas, la carga tributaria siempre recae en el consumidor final que generalmente es la mayoría de los usuarios de ciertos servicios o quienes adquieren bienes.

Por lo tanto los tributos siempre tienen un mismo objetivo que es el consumidor final o aquel que obtiene un beneficio pero que no pueden trasladar esta carga tributaria a un tercero, es así como el Estado no puede cambiar ese resultado tributario por esta razón lo que se puede cambiar o aplicar es como gravar una obligación o qué clase de usuarios deben de cumplir con esa obligación, es evidente que la mejor opción es el usuario que tenga mayor capacidad económica dado que son quienes tendrán menos impacto en su económica cumplir con una obligación tributaria.

En conclusión, los tributos progresivos deben de ser la fuente principal e ingresos tributarios de un Estado, pero encuentra la dificultad de la variedad de tributos existentes, pero que en una sociedad utópica esta clase de tributos son los que por excelencia deben de desarrollarse dentro de un Estado.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Dentro de la rama del derecho financiero se desarrolla el derecho tributario el cual plasma sus principios fundamentales en la Constitución Política de la Republica de Guatemala, en los artículos 239, 241 y en el 243, siendo los que inspiran el derecho tributario, sin embargo no se desarrolla en la normativa constitucional ni en las normas ordinarias del Código Tributario, por lo que es evidente y en concordancia con el presente trabajo de tesis, que existe la necesidad de regular dentro de las disposiciones en materia tributaria la aplicabilidad de los principios de regresividad y progresividad dado que es necesario establecer dentro del sistema jurídico guatemalteco la clase de tributos que son más adecuados y viables.

Con lo anterior, es necesario que el Organismo Legislativo como órgano director de la creación de normativas tributarias desarrolle todos los aspectos de los principios regresivos y progresivos estableciendo cual es el más adecuado para la recaudación tributaria en Guatemala, y la recomendación principal es el desarrollo dentro del derecho tributario los tributos progresivos dado que son las clases de tributos que más se adecuan a una igualdad tributaria, debido a que el usuario tributara de conformidad con su capacidad económica y no a una aplicación general que no tiende a ser igualitaria más bien es impositiva, por ende los tributos progresivos son los adecuados para un sistema jurídico tributario, siendo el Organismo Legislativo quien debe de desarrollar las disposiciones legales que desarrollen los lineamientos para aplicar este tipo de tributos.





## BIBLIOGRAFÍA

- AGUDELO, G. D. **Teoría económica y formación del Estado nación: mercantilistas y liberalistas.** Ed. Fénix. 2011.
- ASIMOV, I. **El Imperio Romano.** Madrid: Ed. Alianza. 1999
- CAZORLA PRIETO, Luis María. **Derecho financiero y tributario; parte general,** Editorial Navarra, España, 2003. (s.e.)
- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. **Derecho tributario parte general.** Editorial Atalier, Barcelona, 2007. (s.e.)
- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. **Derecho tributario parte general.** Editorial Atalier, Barcelona, 2007. (s.e.)
- CRUZ, F. R. **Texto de economía política. Guatemala: Instituto de investigación económicas y sociales.** Ed. Universitario. 2008.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** Editorial Purrua México, México, 1969. (s.e.)
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Curso de derecho financiero español.** Editorial Marcial Pons, Madrid, 2004. (s.e.)
- GOMES DE SOUSA, Rubens, **Compendio de legislación tributaria.** 1ª ed., Editorial Saraiva, São Paulo, 1950.



MARTIN QUERALT, Juan, et al. **Curso de derecho financiero y tributario**. Editorial Tecnos, Madrid, 2005. (s.e.)

MUN, Thomas. **La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior**. Editorial Fondo de Cultura Económica. México D.F. 1954. (s.e.)

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Instituto de estudios fiscales, Madrid España, 1994. (s.e.)

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario parte general**. Editorial Civitas, Madrid España, 2004. (s.e.)

PERKÍNS, B. W. **La caída de Roma y el fin de la civilización**. Madrid: España. 2007. (s.e.)

ROLL, Erick. **Historia de las doctrinas económicas**. Editorial: México: Fondo de la Cultura Económica. 1994. (s.e.)

VELÁSQUEZ, G. J. **Derecho, economía y ciencias sociales**. Ed. Reus. España. 2011. (s.e.)

#### **Legislación:**

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

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

**Ley del Impuesto Sobre la Renta**. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 198**  
del Congreso de la República de Guatemala.

