

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



**BASES DE RECAUDACIÓN EN LA NORMA ORDINARIA  
Y REGLAMENTARIA EN MATERIA IMPOSITIVA**

**LICENCIADO**

**EDUARDO GARCÍA TZUL**

GUATEMALA, ABRIL DE 2021

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

**BASES DE RECAUDACIÓN EN LA NORMA ORDINARIA  
Y REGLAMENTARIA EN MATERIA IMPOSITIVA**



TESIS

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

Por el Licenciado

**EDUARDO GARCÍA TZUL**

Tutor

**M. Sc. DIEGO JOSÉ ALVARADO ALVARADO**

Previo a conferírsele el Grado Académico de

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

Guatemala, abril de 2021

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

**VOCAL I EN SUSTITUCIÓN**

DEL DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez  
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras  
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía  
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González  
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia  
SECRETARIA: Lcda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**DECANO EN SUSTITUCIÓN**

DEL DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez  
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez  
VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios  
VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz  
VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

**TRIBUNAL EXAMINADOR**

PRESIDENTE: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando  
VOCAL: M. Sc. Félix Rodolfo López  
SECRETARIA: M. Sc. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez

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

Guatemala, 26 de marzo de 2021

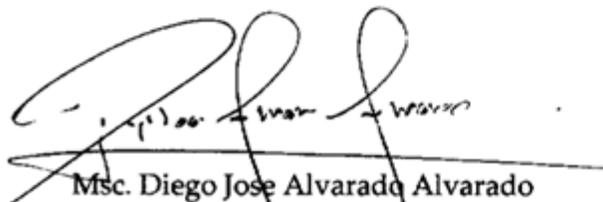
Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez  
Director Escuela de Estudios de Postgrado  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Distinguido Doctor Cáceres Rodríguez:

**DIEGO JOSE ALVARADO ALVARADO**, como TUTOR de tesis de Maestría del Licenciado **Eduardo García Tzul**, nombramiento de conformidad con la **RESOLUCIÓN RES. D.E.E.P. D.T. 145-2020**, del 22 de octubre de 2020, emitida por la Dirección de la Escuela de Estudios de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, respetuosamente, por este medio hago constar:

- a) Que el Licenciado **EDUARDO GARCÍA TZUL**, quien se identifica con Documento Personal de Identificación 2422 19012 1013, el 12 de septiembre de 2019, aprobó de forma satisfactoria su defensa de tesis de grado de la **Maestría en Derecho Tributario**, mediante resolución favorable extendida por el Tribunal Examinador, integrada por el Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando, Presidente; MSc. Felix Rodolfo Ayala López, Vocal; y MSc. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, Secretaria.
- b) Que el trabajo de investigación del Licenciado **EDUARDO GARCÍA TZUL**, titulado "**Bases de recaudación en la norma ordinaria y reglamentaria en materia impositiva**", tuvo observaciones del tribunal examinador; se recomendaba que debía ser revisada por un tributarista experto, antes de la fase de revisión ortográfica del trabajo investigativo.
- c) Que, de acuerdo a la **RESOLUCIÓN** de nombramiento como **TUTOR**, se procedió a verificar el cumplimiento de las observaciones de la terna examinadora al trabajo de investigación del Licenciado **EDUARDO GARCÍA TZUL**, observándose que se tiene por satisfecho lo requerido y se otorga el **DICTAMEN** de aprobación de su **TESIS** de Maestría en Derecho Tributario, para que pueda continuar con los trámites correspondientes.

Atentamente,



Msc. Diego Jose Alvarado Alvarado  
Tutor de Tesis de Maestría  
Escuela de Estudios de Postgrado  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



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

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

Guatemala, 19 de abril de 2021

Doctor:  
Luis Ernesto Cáceres Rodríguez  
Director de la Escuela de Estudios de Posgrado  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
-USAC-

Distinguido doctor Cáceres Rodríguez:

Con base en su solicitud expresa en la carta a mi persona con fecha siete de abril de dos mil veintiuno, en donde se me pide dictamen gramatical; según los Artículos 7, 9 y 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Escuela de Estudios de Posgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Le informo que el licenciado: **EDUARDO GARCÍA TZUL**, de la **Maestría en Derecho Tributario**, ha realizado las correcciones y recomendaciones de ortografía, redacción y estilo, a su trabajo de tesis, cuyo título final es: **BASES DE RECAUDACIÓN EN LA NORMA ORDINARIA Y REGLAMENTARIA EN MATERIA IMPOSITIVA**.

Asimismo, manifiesto que se ha utilizado un léxico adecuado a los requerimientos de una investigación científica, que llene las exigencias de la técnica jurídica y los principios exegéticos y hermenéuticos de la ciencia del Derecho. Esto, en consonancia con las normas, consideraciones y recomendaciones de la Real Academia Española, para utilizar el lenguaje de manera actualizada y como primera fuente teleológica idónea, para el conocimiento.

Dicho trabajo, presenta las partes mínimas requeridas en el instrumento legal *supra* anotado, según lo establece la Escuela de Estudios de Posgrados. De esta forma, el sustentante, ha referido con el modelo de la Asociación Americana de Psicología –APA- en su séptima edición, las fuentes bibliográficas, para dejar los créditos de las teorías que han fundamentado la investigación.



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

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADOS

La metodología, técnicas y doctrinas que el estudiante y su parte asesora presentaron, fueron respetadas en su totalidad y ningún planteamiento fue conculcado para mantener el fundamento teórico original del documento presentado.

De esta manera se procedió con la revisión, exclusivamente en lo que corresponde a la gramática, ortografía, redacción y estilo, para comprobar que el cuerpo capitular contenga los requerimientos y extensión mínimos; con ello, se adecuó la diagramación pertinente y cotejaron las referencias del índice, los títulos y subtítulos, la parte conceptual introductoria y las conclusiones, según los enlaces externos que se describen en la bibliografía consultada.

En virtud de lo anterior, se emite: **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de continuar con el trámite correspondiente.

Cordialmente.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
Dr. William Enrique López Morataya  
Revisor de Gramática



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

**D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN**

**LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,** Guatemala, 22 de abril del dos mil veintiuno.-----

En vista de que el Licenciado Eduardo García Tzul aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 119-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“BASES DE RECAUDACIÓN EN LA NORMA ORDINARIA Y REGLAMENTARIA EN MATERIA IMPOSITIVA”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**



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

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

## **DEDICATORIA**

**A MI ETERNO Y PODEROSO DIOS:** Por darme la sabiduría, el entendimiento y la paciencia suficiente para culminar la presente maestría.

**A MIS PADRES:** Por sus sabios e incondicionales consejos que infundieron en mí la constancia, perseverancia y responsabilidad para finalizar los proyectos trazados.

**A MI ESPOSA E HIJOS:** Que este paso de mi vida profesional sirva para proponerse nuevas y más metas de superación.

**A MIS AMIGOS Y COLEGAS:** Cursantes de la Maestría en Derecho Tributario, los insto a culminar este proceso.

**A USTED:** Querida y apreciada persona que nos acompaña, verdaderamente gracias. Dios les bendiga y guarde en estos momentos difíciles.

# ÍNDICE



Introducción .....	1
--------------------	---

## CAPÍTULO I

1. Recaudación de tributos .....	1
1.1. Historia de la recaudación de tributos .....	1
1.2. Los tributos .....	9
1.3. Clasificación de los tributos .....	16
1.4. Los impuestos .....	22
1.5. La potestad tributaria .....	25
1.6. Los impuestos directos e indirectos .....	27
1.7. El contribuyente .....	33
1.8. El sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria .....	35
1.9. La capacidad tributaria o de pago de la obligación tributaria .....	39
1.10. Los sistemas tributarios .....	42
1.11. La obligación tributaria .....	48

## CAPÍTULO II

2. Marco legal de las fuentes del derecho tributario, los principios constitucionales y administrativos tributarios.....	51
2.1. Marco legal de las fuentes del derecho tributario .....	51
2.2. Jerarquía constitucional en materia tributaria .....	55
2.3. Principio de legalidad .....	57
2.4. Principio de seguridad jurídica .....	72
2.5. Principio de igualdad (generalidad) .....	75
2.6. Principio de equidad y justicia tributaria .....	81
2.7. Principio de capacidad contributiva o capacidad de pago .....	85
2.8. Principio de no confiscación de bienes .....	89
2.9. Principio de progresividad .....	90
2.10. Principio de la no doble o múltiple tributación .....	92



2.11. Otros principios administrativos .....

### CAPÍTULO III

3. Bases de recaudación en materia impositiva.....	97
3.1. Los tres poderes del Estado, sus funciones y atribuciones en materia impositiva ....	97
3.2. Atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en la recaudación de impuestos .....	102
3.3. La base imponible en norma constitucional, ordinaria y reglamentaria .....	106
3.4. La norma reglamentaria en la recaudación de tributos .....	113
3.5. Violación al principio de legalidad en materia impositiva .....	115
<b>CONCLUSIONES</b> .....	121
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	123

# INTRODUCCIÓN



Es pertinente iniciar este informe final de tesis, acotando que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio nacional. En el ejercicio de esa facultad, el poder público debe acatar en primer plano lo que establece la Constitución Política de la República, es decir, los tres poderes del Estado principalmente deben respetar las limitantes en cuanto a sus funciones y atribuciones que les compete en el ejercicio de las actividades ejecutivas, en el ejercicio de las actividades legislativas y, por ende, en el ejercicio de las actividades jurisdiccionales en todo el territorio nacional.

Los tributos, a través de la historia, han jugado un papel importante en los ingresos de los Estados; es a través de los impuestos que los aparatos estatales funcionan en toda su magnitud, maquinaria que necesita presupuesto necesario para las actividades que les encomienda en primer lugar la Constitución y en segundo lugar, las normas de índole ordinaria, sin dejar de tomar en consideración las necesidades de la población en general.

La investigación desarrollada planteaba la interrogante de poder determinar la forma en que el Organismo Ejecutivo violentó el principio de legalidad, al regular en norma reglamentaria, la base imponible, así como las bases de recaudación, en lo que a todas luces se determinó tal vulneración al principio constitucional de legalidad.

Dentro de la investigación efectuada se planteó la hipótesis manifestando que, de continuar el Organismo Ejecutivo, sentando bases de recaudación en materia impositiva, en norma reglamentaria, seguiría persistiendo la violación al principio de legalidad, establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República.



Del problema se determinó que en efecto el Organismo Ejecutivo, al haber regulado en norma reglamentaria, base imponible, como base de recaudación de tributos, elemento natural de los impuestos, el cual está contenido en el Artículo 49 del Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde se plasmó en dicha norma reglamentaria, la base imponible, de dos mil quinientos quetzales, como monto parámetro para que el agente de retención le efectúe la retención del cinco por ciento a los pequeños contribuyentes, a todas luces se ha violentado el principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Desde este punto de vista, para esta tesis, el objetivo general consistió en establecer que los principios y garantías, que consagra la Constitución Política de la República, específicamente el Artículo 239, relacionado con el principio de legalidad, dado que las bases de recaudación, deben estar regulados en normas ordinarias emitidas por el Congreso de la República y no en norma reglamentaria emitida por el Organismo Ejecutivo en acuerdos gubernativos; se persiguió que entre los organismos del Estado, se respetara la jerarquía normativa dentro del ordenamiento jurídico de Guatemala, del cual se desprendieron los objetivos específicos, para analizar la recaudación de los tributos, la definición de tributos y su clasificación, tales como el impuesto por excelencia, los sistemas tributarios, la actividad financiera del Estado, el contribuyente, los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributario. Se determinaron las funciones rectoras de los principios constitucionales en materia impositiva en el derecho tributario, en especial el principio de legalidad constitucional. Asimismo, se establecieron las funciones y atribuciones de los tres poderes del Estado de acuerdo con la Constitución Política, la exclusividad del Congreso de la República en sentar las bases de recaudación en materia impositiva.



Para el desarrollo de la investigación, se utilizó el método científico por medio del estudio de la doctrina del derecho tributario y derecho financiero; el cual sirvió de acuerdo a los diferentes conocedores y expertos en materia tributaria, de las normas constitucionales, normas de índole ordinario, y la jurisprudencia, las técnicas para identificarlas plenamente; se determinó que debe prevalecer el principio de legalidad, en todo su contexto, aplicando para el efecto de determinación de la información de dicho método, con el cual se pudo constatar la validez de la problemática planteada; se utilizó para ello, las técnicas de los factores jurídicos, misma que fue fundamental en la presente investigación y, la técnica de los factores prácticos, de donde se desprende la demostración que la norma reglamentaria reguló la base imponible, como base de recaudación, que usan los agentes idóneos para retener el impuesto correspondiente, el cual debió estar regulado en una norma ordinaria.

Para alcanzar el contexto de la bases de recaudación en normas ordinarias y reglamentarias, fue necesario efectuar en el capítulo uno, la historia de la recaudación de los tributos, los tributos y su clasificación, los impuestos por excelencia, tanto directos como indirectos, el contribuyente como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, la capacidad contributiva de esos contribuyentes que realmente son los que con el pago de sus impuestos sostienen al aparato estatal, sin dejar de desarrollar los sistemas tributarios empleados por los Estados para la captación de los tributos, así como la actividad financiera del Estado y la obligación tributaria como tal, que es la exacción a la que están sujetos los contribuyentes en los actos o contratos que estos celebren.

En el capítulo dos, se desarrolló el marco teórico del derecho tributario, respetando en todo momento la jerarquía normativa, iniciando por la Constitución Política de la República, el principio de legalidad constitucional por excelencia que rige el derecho tributario en Guatemala



y los demás principios constitucionales que complementan el quehacer del derecho tributario para su aplicación, interpretación e integración.

En el capítulo tres, se analizó la base de recaudación en materia impositiva, el rol de los tres poderes del Estado de acuerdo a sus funciones y atribuciones en materia impositiva; asimismo, las funciones y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, órgano rector encargado de la recaudación, control, administración y fiscalización de los tributos tanto internos, como de comercio exterior, aplicando el régimen tributario y el sistema aduanero, pero principalmente, la comprobación de la violación al principio de legalidad constitucional, así como las bases de recaudación en norma ordinaria y reglamentaria, el respectivo aporte al tema desarrollado e investigado y la propuesta técnica y legal que correspondiente.

En síntesis, se concluyó en la presente investigación la vulneración al principio de legalidad constitucional, principio rector en materia impositiva, al determinarse que el Organismo Ejecutivo reguló en norma reglamentaria, base imponible, como bases de recaudación, elemento natural de los tributos, cuando esa base de recaudación debe estar regulado en norma ordinaria, decretado por el Organismo Legislativo de acuerdo con la Constitución Política de la República.

# CAPÍTULO I



## 1. Recaudación de tributos

### 1.1. Historia de la recaudación de tributos

En la historia de la existencia de los Estados, en sus diferentes etapas evolutivas, se ha sostenido que, a través de la exacción de los ingresos de sus habitantes, ya sea este en forma dineraria o en especie, se ha llevado a cabo inclusive en forma cruel y violenta, reprimida y hasta se pagaba con la muerte para obtener tributo. Para el caso de Guatemala, desde la época de los mayas de conquista, el tributo se volvió más importante para el sostenimiento de cada linaje. También se ha especulado que las unidades políticas de este período, antes de depender de la exacción del tributo, basaron sus economías en el control y la redistribución e intercambio de bienes que servían como moneda, especialmente el cacao y bellas plumas de aves singulares. Para Arthur Demarest (2004), el periodo Clásico:

Es el que comúnmente se relaciona con el auge de la civilización maya. Los vestigios arqueológicos localizados en las tierras bajas, todavía deslumbran al espectador. Es en el periodo clásico donde se ha encontrado evidencia arqueológica sobre la tributación en los mayas. (p. 83)

Posteriormente, y debido a los cambios sustanciales sumisos en el período clásico, la civilización maya sufrió un estilo de vida insostenible económicamente hablando, como ya lo mencionaba Demarest, ante lo sucedido se abrió un camino al periodo Postclásico, que por la naturaleza del contacto entre las unidades políticas autónomas frecuentemente derivaba en guerras, las cuales podían tener como consecuencia la alianza o la derrota de una de las tribus



participantes, hacen que se inicie una decadencia del imperio. El tema toral es la recaudación de tributos en la sociedad maya.

El tributo en el ámbito local, es decir, en cada unidad política autónoma era parte de las relaciones entre el señor y los habitantes. El contacto con otras unidades políticas frecuentemente derivaba en guerras, con el posterior sostenimiento o desaparición del linaje rival y el del tributo, que en estos casos era consecuencia directa de la derrota. El tributo también pudo ser resultado de la alianza entre una unidad política autónoma y otra u otras que se volvían sus subordinadas. En todo caso el tributo jugo un rol importante en la economía maya. (Demarest, 2004, p. 85)

En efecto, la parte más importante era la relación existente entre el señor y los habitantes, el señor sujeto activo y los habitantes sujeto pasivo de la relación tributaria, sin embargo, había que remarcar el control existente entre las unidades políticas para realizar conquistas en otros lugares consistentes o llevadas a cabo a través de guerras. Al ganarse una de ellas se convertía en el sostenimiento del linaje y, por supuesto, la desaparición de los otros linajes conquistados, por lo cual, el tributo ingresaba a formar parte vital y directa de la derrota, entendiéndose, esos lugares conquistados se convertían en el sostenimiento para el nuevo linaje, señor o cacique. Pero la recaudación del tributo pudo también formar muchas alianzas con otros linajes que se consideraban autónomos. Producto de las conquistas, se lograba el sostenimiento del linaje a través de los tributos, de la que ayudaban al sostenimiento del linaje en su esplendor.

Según Friedel, (1986),

También se ha especulado que las unidades políticas de este periodo, ya no dependían tanto de la exacción del tributo, sino, basaron sus economías en el control y la



redistribución e intercambio de bienes que servían como moneda, especialmente el cacao.  
(p. 411)

McAnany (2002) completa esta aseveración en relación a los productos que llegaron a significar gran valor en la civilización maya, la forma de recaudación de tributos y su forma de pago, al considerar el valor dichos bienes, e indica lo siguiente:

De los bienes de intercambio el cacao era el más apreciado. Los granos de cacao podían ser tostados y almacenados y su transporte era relativamente sencillo. De ahí que pudieran haber funcionado como un medio de intercambio en el mercado. El cacao también se encuentra entre los “Artículos de lujo” que pudieran haberse utilizado como tributo, a la par de la jadeíta, el algodón y las plumas de quetzal. (p. 125)

El cacao llegó a formar parte importante de los medios de tributación en la civilización maya, debido a las grandes extensiones de siembra; ese era el medio de intercambio en la redistribución de la economía maya, es decir, al cambio o la forma de exacción del tributo, debido a los cambios políticos y económicos que se avecinaban.

En el Postclásico Tardío, las guerras internas y entre clanes se intensificaron. Esta fue la antesala de la llegada de los españoles y con ellos el proceso de conquista de los pueblos originarios, los cuales fueron cruentos y humillantes ante la forma de vida de ellos.

Al respecto, Díaz del Castillo (1974), narra cómo con la conquista de los pueblos originarios siguió la apropiación de las grandes riquezas, ya que españoles llegaron a identificar que pueblos, lugares y provincias, contaban con riquezas inclusive minas: “Cortez, decidió emprender la conquista de las tierras situadas al sur porque él sabía que allí había pueblos de



mucha gente y que además tenían minas”. (p. 410)

Aparte de la búsqueda de oro, que era uno de los principales objetivos de los españoles, también tomaron pieles y vasijas hermosas. Ahondado más en la época colonial y la continuación de la tributación, cómo era recaudado y cómo se percibía en las altas esferas de las autoridades españolas, al respecto Porrúa (1987), en la recopilación de las leyes de los reinos de las indias, describe lo siguiente:

Porque es cosa justa que y razonable, que los indios que se pacificaren y redujeren a nuestra obediencia y vasallaje, nos sirvan y rindan tributo en reconocimiento al señorío y servicio que como nuestros súbditos y vasallos deben, pues ellos también entre si tenían costumbre de tributar a sus Tecles y Principales. Mandamos que se les persuada que por esta razón nos acudan con tributos en moderada cantidad, cómo y en los tiempos que se dispone por las leyes de este título. (p. 208)

Probablemente la lógica de los españoles sobre los pueblos originarios tributarios era que “si ellos tributaron a sus vasallos, tecles y principales, porque no nos van a tributar a nosotros”, pues con ello buscaban recaudar más tributos para la Corona de acuerdo con las leyes españolas y llevarse las requisas de las civilizaciones conquistadas, no solo a través del sometimiento, humillación violencia, sino a través de los saqueos desproporcionados, que la forma principal de comportamiento de los conquistadores.

Pero con el surgimiento ya de normas jurídicas importadas por los conquistadores españoles durante la conquista de los pueblos de las Américas y su recomposición en Estados conquistados para años posteriores, es decir, surge el Estado de derecho para los pueblos y las normas para los tributos, con el objeto de contribuir a la Corona Española. Al respecto Palma



(1985), en conexión con los tributos en la primera fase para la Hacienda Real de los años 1770-1821, indica: “el sistema impositivo colonial se dividía así: 1) Impuestos sobre los actos, 2) impuestos sobre las personas (los indios), 3) Impuestos sobre las rentas estancadas, y 4) ingresos extraordinarios”. (p. 85)

Esta clasificación tributaria, como lo indica el autor de forma tan acertada, era gravada a través de los tributos al hecho o acto imponible. Para ese entonces ya se celebraban actividades extraordinarias de recaudación de impuestos, con el propósito de recaudar y tener ingresos extraordinarios a los ya existentes, como se puede apreciar, para satisfacer sus deseos extravagantes, que era la forma de vida en esa época de conquista, es decir, así era el sistema o régimen impositivo colonial.

Entrada la época colonial, las elites criollas y mestizas se rehusaban a seguir costeadando a la Corona Española. De hecho, los tributos formaron parte de las desencadenantes decisiones en la independencia en Centro América, pero principalmente del Reyno de Goathemala.

Para Wortman (1982), en referencia a lo que estaba viviendo en época o era colonial, indica que:

En otras palabras, la crisis política incidió directamente a las entrañas de la crisis fiscal. La división y los enfrentamientos entre las provincias provocaron que la administración central no recibiera fondos provenientes de impuestos pues cada uno reservó para su propio funcionamiento los exiguos ingresos tributarios. (p. 232)

Ya para la época de la independencia, la forma de tributación, y en consecuencia los respectivos ingresos y su forma de recaudación, sufrió una caída severa. Vela (1974) indica que,

sin el soporte de los tributos, no se tenía cómo subsistir a la independencia de la Corona Española.



El nuevo gobierno no había podido aumentar los ingresos de las arcas nacionales, afectados por la supresión de los tributos. Este impuesto de la alcabala y la renta de tabacos habían sido los ramos más productivos de la hacienda durante el régimen colonial del que venía el gobierno, Guatemala no tenía fondos para subsistir mayormente porque no era posible suplirla sin peligro con nuevas contribuciones. (p. 76)

De esa cuenta, el Estado nuevo de Guatemala sufrió los embates de la caída de sus ingresos, sin la ayuda de la administración española, debido a la supresión de los tributos. Obviamente se tenían que seguir tributando al sistema creado, por lo cual se utilizó la alcabala y la renta de tabaco por ser los más productivos. Sin embargo, al no saber cómo planificar sus finanzas corrieron peligro esas formas de contribuciones y por ende la recaudación, pero principalmente la forma de administración de esos pocos ingresos.

Ningún país puede subsistir con carencia fiscal en sus arcas, esa división y los enfrentamientos frecuentes entre las provincias provocaron más debilitamiento en la administración central del Estado de Guatemala, debido a que ya no se estaban recibiendo los tributos como correspondía para el funcionamiento normal del nuevo Estado.

Sin embargo, aunado a ello, por la falta de ingresos, ya para esa época se daban beneficios fiscales a la clase dominante que realizaban importaciones de mercancías, en menoscabo de la recaudación de tributos y en detrimento de que el Estado cumpliera con los servicios para la población. Según Dosal (1995) “Tanto Cantel como la Cervecería, recibieron en sus inicios, concesiones que les permitieron importar maquinaria y materias primas sin pagar los

impuestos”. (p. 27)



Posteriormente, el presidente de la época, Estrada Cabrera, encontró en otro fruto de Guatemala una excelente oportunidad. En 1899 se gravaron con derechos de exportación cuatro Artículos: el banano, el cuero de res, el hule y las pieles de venado o carnero, que se unieron en ese renglón al café. Estos cambios, durante dos décadas de serias turbulencias en el ámbito económico, contribuyeron, sin embargo, a la consolidación de los impuestos aplicados a las exportaciones, en pro de la mejor recaudación de tributos, bienes que en un momento dado cumplieron una importante demanda en la forma de tributar de los guatemaltecos.

Posteriormente el presidente Jorge Ubico, según Adler (1952), también se valió de otros medios para incrementar la recaudación de impuestos en el país, utilizando, por ejemplo, lo siguiente: “Hizo que el chicle se convirtiera en el tercer producto de exportación del país, aunque nunca alcanzó al banano el volumen de exportación alcanzo la duplicidad para los años de 1939 a 1940”. (p. 48)

Para ese entonces, una sucesión de presidentes de Guatemala, concentraban su interés en encontrar maneras de recaudar e incrementar los ingresos en conceptos de impuestos, aprovechando el auge de determinado bien de acuerdo con la producción y las exigencias de los países extranjeros. La historia muestra cómo cada etapa tiene altas y bajas en cuanto a la recaudación de impuestos se refiere y que los gobiernos, ya sea de carácter democráticos o autoritarios, tienen un historial en el sistema o régimen impositivo de Guatemala, para Luján (1998), “las alzas y bajas en los ingresos fiscales del periodo 1921-1944, tiene su origen en varias fuentes, pero principalmente en la caída de las exportaciones, porque estos incidían directamente en los ingresos tributarios por derechos aduanales”. (p. 52)



En la etapa o década de la llamada Revolución de octubre de 1944, fue incipiente la recaudación de impuestos, sin embargo, para el autor Sabino (2013), el fin de la Revolución y el paso a gobiernos autoritarios, marca una época de florecimiento para los gobiernos militares.

Al finalizar la revolución, se abre paso en la historia de los gobiernos de carácter militar, de los cuales el mayor aporte que tuvieron fue durante el gobierno de Miguel Ydígoras Fuentes con la creación expresa del impuesto sobre la renta, debido a que la relación con los Estados Unidos de América se deterioraba, era imperativo afianzar la situación tributaria del país con un impuesto directo que grabara todas las actividades comerciales de la época, que no fue bien aceptado debido a las fuertes acusaciones de abusos y corrupción en su gobierno. (p. 75)

Posteriormente, el Impuesto Sobre la Renta correspondió a los gobiernos de carácter totalmente militarista, con ellos se afianzó este nuevo impuesto con el objeto de gravar las actividades comerciales y mercantiles para incrementar la recaudación de tributos. Para ese entonces Guatemala, como se mencionó, tenía una deteriorada relación con los Estados Unidos de América, país sin el cual no podía levantarse ninguna economía por más autónoma que quisiera ser y valerse por sí misma, todos los países de América Latina dependen del comportamiento altas y bajas de la economía de la gran potencia.

En 1983, durante el gobierno del general Ríos Montt, la situación se agudizó en cuanto a la relación que mantenía el sector privado y el gobierno central, debido a la situación económica que atravesaba el Estado de Guatemala. En uno de sus discursos dominicales, el presidente acusó a la iniciativa privada de evadir el pago de sus impuestos, pero con la intención de llevar a cabo una reforma tributaria, reforma que llegó con acuerdos del Fondo Monetario Internacional,

eslabón para llevarla a cabo.



Con el objeto de incrementar los ingresos a través de la recaudación de tributos, el gobierno del general Ríos Montt, creó la Ley Impuesto al Valor Agregado, a través del Decreto-Ley 72-83 con una tasa impositiva del 10 por ciento, no obstante, dicho decreto extendió exoneraciones a los productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, herramientas, útiles escolares y derivados del petróleo.

En 1991 se dio un programa de modernización revisando la legislación de los impuestos Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Único Sobre Inmuebles y Timbres Fiscales, con el objetivo de incrementar y elevar la carga tributaria del 12 % para el año 1995.

Es así como los diferentes gobiernos han tratado de buscar la forma de agenciarse de ingresos tributarios, para cumplir con sus programas y planes de gobierno y promesas de campaña. Todo partido político debiera hacerse de un buen plan de gobierno, en cumplimiento de los mandatos que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, ahí es donde está plasmado el cumplimiento de las garantías del deber del Estado; es deber del Estado garantizar a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona. Para ello pueden acudir a la creación de cuantos impuestos sean necesarios, ordinarios o extraordinarios, recaudar e incrementar la base imponible, pero sin perder de vista su función primordial, que es la de cumplir con ese mandato constitucional.

## **1.2. Los tributos**

Para referir a los tributos. se hace mención a un poco atrás de la Edad Media, para saber



cómo se componía el patrimonio de los Estados, la relación entre los soberanos y los vasallos que contribuían al sostenimiento del Estado feudal. Es así como Villegas (2001), se refiere a la forma del pago de tributos en esa etapa tan aberrante y discriminatoria para la sociedad de esa época, todo lo que debió pasar para sobrevivir.

Así, los vasallos debían pagar tributos para que los señores les permitieran ejercer profesiones o empleos, para transitar ciertas rutas o cruzar los puentes, por utilizar las tierras del señor feudal, etc. Puede observarse que estas prestaciones no son estrictamente tributarias, puesto que están más vinculadas a la idea de propiedad del dominio señorial, son en cierta forma productos derivados de la propiedad. (p. 51)

Lo acertado en la cita, permite apreciar cómo se admitían los pagos de tributos, utilizando condiciones de extrema exacción, los señores feudales eran los amos y señores de la fuerza técnica y profesional a cambio de ejercer controles sobre dichos trabajos realizadas por esas personas con capacidades técnicas e intelectuales, previo debían hacer pago de tributos, para transitar determinadas rutas de paso traía como consecuencia el pago de grandes cantidades de tributos para los señores soberanos, como eran los propietarios de grandes extensiones de tierras, latifundios, eran los que decidían que cantidad debían de pagar en calidad de tributos los usuarios de esas propiedades.

Ahora bien, como noción general de los tributos, se conoce bajo el concepto jurídico que tributo tiene como característica o requisito *sine qua non*, o mejor dicho de otra manera como elemento esencial, que su fuente es la ley, es decir, sin ley no hay tributo, como una afirmación al principio de legalidad, el cual será ampliamente desarrollado en el segundo capítulo.



Sin embargo, en general, los Estados y sus dependencias ya sean estas de carácter central, descentralizado o autónomo, para captar ingresos se apoyan en las diferentes clases de tributos, pero mayormente en los impuestos por excelencia, pero también existen otros tipos de ingresos para sufragar gastos. Como lo afirma el jurisconsulto Valdes Costa (1996), en lo referente a los ingresos, como detalla a continuación: “(...) pueden existir otros ingresos públicos, por ejemplo, precios, fijado la por ley; la utilización de este medio en esos casos responde a razones de oportunidad o conveniencia”. (p. 73)

Para el caso del Estado de Guatemala, este utiliza otro tipo de ingresos para que sus instituciones se sostengan, tales ingresos conocidos como ingresos privativos, de acuerdo con el Artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala, este tipo de ingresos es aprobado y autorizado previamente por la Contraloría General de Cuentas de la Nación, los cuales se obtienen a través de un formulario como comprobante de que esos ingresos formaran parte del presupuesto de dicha dependencia, la legalidad de los ingresos.

Los descrito arriba es sin tomar en consideración los ingresos que obtienen las dependencias de los tres poderes el Estado al momento de la distribución del presupuesto general de ingresos, el cual es aprobado por el Congreso de la República a través de un Decreto del Presupuesto de ingresos y egresos de la Nación para el ejercicio fiscal aprobado, previo análisis a la que es sometido dicho presupuesto por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, dependencia del Organismo Ejecutivo que por ley es el encargado de su elaboración y luego enviarlo al Organismo Legislativo.

En esa sintonía impositiva de los ingresos, puntualizado en el párrafo que precede, para los tributos comprende citar y precisar ciertas nociones para mejor comprensión e ilustración,

para tal caso el mismo autor Valdés Costa (1996), indica las tres siguientes nociones:



- 1) En los tributos la ley es imprescindible para su existencia, porque se trata de crear una obligación, prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, dentro de la concepción del Estado de derecho contemporáneo, solo puede ser resuelta mediante ley.
- 2) Como se acaba de adelantar el requisito de ley está vinculado a la organización constitucional del Estado contemporáneo. En realidad, el elemento esencial de carácter universal, no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado, es decir, la orden de este de efectuar una prestación, o, en otros términos, la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado.
- 3) El mandato puede revestir diferentes formas. En el Estado de derecho contemporáneo, en virtud del principio enunciado en el orden 1º precedente, reviste la forma de ley, pero nada impide que en otro tipo de organización política la orden emane del poder ejecutivo o en términos más generales del grupo gobernante. (s. p.)

Como puede verse de las tres nociones anteriores, plasmadas por el citado jurisconsulto, en relación con los tributos, todo prescinde de una norma ordinaria para que este sea convertido en una obligación y fiel cumplimiento a través de la concepción de un Estado meramente contemporáneo y democrático, que toda creación de tributos deba emanarse del poder constituido creado para el efecto, es decir, por el Congreso de la República para unos Estados, para otros, más conocido como Parlamento.



La ley para la segunda noción es el elemento universal para crear un sentido formal y material en los ciudadanos para poder acatarla, y así cumplir con esa obligación de pago de impuestos, la cual es una imposición unilateral de los Estados. En materia de tributos, el Estado tiene el monopolio para su creación en sus diferentes manifestaciones legales, y su incumplimiento del pago de las obligaciones enmarcadas en esas leyes, trae como consecuencia que su pago se convierte de manera coercitiva, es decir, que esa obligación se convierte en coercitivo a través los órganos jurisdiccionales competentes, creados para cumplir y hacer cumplir dichos mandatos jurídicos tributarios.

Para la tercera noción, cabe destacar, si bien es cierto, todo que todos los tributos emanan de normas jurídicas, es decir, de una ley creada por el Congreso o Parlamento, para el caso de Guatemala, la creación de tributos es aprovechado por los gobernantes de turno para la instauración de impuestos con nombres dependiendo la coyuntura en que se encuentra el Estado. Para citar ejemplos, el gobierno del presidente de la República Álvaro Arzú, quien en ese entonces estaba con la negociación de los Acuerdos de Paz, crea el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, más conocido como IETAAP, el cual continuó su vigencia durante los gobiernos del presidente de la República Alfonso Portillo y con el presidente de la República Óscar Berger.

Durante el gobierno del presidente de la República Álvaro Colom, el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, pierde su vigencia y se crea el impuesto con el nombre de Impuesto de Solidaridad, ISO, pues bien, para el gobernante de turno, era considerado como tiempos de solidaridad, y así se pueden enumerar otro tipo de impuestos para acertar en la noción citada.



El autor Zabala Ortiz (1998), define al tributo de la siguiente manera: “Las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. (p. 9)

De la definición anterior, se puede colegir que, en efecto, los Estados necesitan de las prestaciones en dinero de sus ciudadanos a través de la exacción, que ese dinero llegue en tiempo, modo y lugar para el ejercicio de su función, es decir el pago de los tributos deben ser ya sea en forma semanal, mensual, trimestral y anual para el caso de Guatemala, dependiendo la clase de tributo a la que los contribuyentes tributarios están obligados al pago, y el Estado ejerciendo esa exigencia a través de su poder de imperio, en la aplicación en su máxima expresión como la ley les faculta.

En referencia a la forma como los contribuyentes deben realizar sus pagos, según el tributo al que está obligado según su afiliación impositiva, es importante traer a colación que en Guatemala se tributa en la forma descrita en el párrafo anterior, es así como se explica de la manera siguiente a modo de ejemplificación y para enriquecimiento general en materia impositiva:

Para el caso del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, el pago de la obligación tributaria es en forma semanal. Para el caso del Impuesto al Valor Agregado IVA, la forma de tributación es de forma mensual, es decir, el periodo impositivo es mensual y su pago ante el fisco, se efectúa al mes calendario siguiente. Para el caso del Impuesto Sobre la Renta, para los contribuyentes que están afiliados al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, el impuesto se paga en forma trimestral, así como en el caso del Impuesto de Solidaridad, su forma de pago también es en forma trimestral y para liquidar el



Impuesto Sobre la Renta, se paga en forma anual.

En virtud que el tema del tributo, es un tema ampliamente importante dentro del derecho tributario, como para el derecho financiero, Martin Queralt y otros (2008), resaltan la definición jurídica de tributo de la siguiente manera:

El tributo es un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración Pública, como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula, el deber de contribuir con el fin primordial de obtener los ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos. (p. 29)

Esta definición contempla la naturaleza jurídica del tributo como un instituto jurídico, por medio de la cual un ente estatal exige para contribuir con los ingresos, como consecuencia de la realización del supuesto de hecho, o hechos generadores de tributos establecido en la norma jurídica de índole tributario; al parecer del sustentante es una de las definiciones más completas de tributo.

Ahora bien, después de conocer las diferentes definiciones doctrinarias de tributo, definiciones de los distintos doctos y conocedores en la materia del derecho tributario, es pertinente conocer la clasificación de los tributos en sus diferentes dimensiones, es así como se desarrolla de la siguiente forma.

Augusto Saccone (2002) cita dos clasificaciones, características específicas y comunes de los tributos, que permiten atribuirle su calidad de grupo regulador de naturaleza propia, uniforme y diferenciada, para el efecto se citan las características:

a) Coacción en la génesis del tributo. El objeto de la prestación surge como consecuencia



de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide unilateralmente crear a los individuos obligaciones que éstos no asumieron voluntariamente.

- b) Coacción normada. La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. No es relación de fuerza como pudo haber sido en alguna época histórica, sino una relación de derecho. (s. p.)

De las características se puede estimar que los tributos llevan implícitos en la génesis de su creación una coercibilidad impositiva, los cuales emanan de la potestad tributaria del Estado que las ha creado, tiene derivado de su poder de imperio que ostenta, la cual se exterioriza de forma unilateral en el cobro de las obligaciones tributarias, como una prestación, a través de la coacción literal y sustantiva establecida en la norma tributaria para el pago de los tributos, en tiempo y lugar señalado en la ley.

El tema tributario siguiente permitirá conocer a profundidad los diferentes impuestos a la que están sometidos los tributantes, para poder contribuir con los gastos del Estado y este pueda cumplir con sus objetivos constitucionales.

### **1.3. Clasificación de los tributos**

Es importante conocer lo que al respecto indican los diferentes doctos o jurisconsultos en temas tributarios, en cuanto a la clasificación de los tributos en sus diferentes dimensiones para que el Estado obtenga ingresos y así poder cumplir con sus fines. Giuliani Fonrouge (1997), indica lo siguiente:



Al considerar los ingresos del Estado, tuvimos ocasión de señalar las divergencias que se advierten en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios elegidos al efecto. Las clasificaciones corrientes tienen su origen en la ciencia de las finanzas, de la cual han derivado al ordenamiento jurídico, si bien con características propias y su diversidad finca en que los autores se han preocupado de aspectos políticos, económicos sociales, antes que de caracteres jurídicos y es en tal sentido que puede hablarse de la permanente evolución de su utilidad o fines. (p. 316)

Para el citado doctor en derecho tributario y financiero, existe mucha divergencia en la clasificación de los tributos en el campo doctrinal, debido a la diversidad de criterios de los conocedores en la materia, cada quien con sus respectivas características propias, sin embargo, todos comienzan con la corriente que su origen está basado en las ciencias de las finanzas, sin lugar a dudas, como los tributos se refieren a los ingresos propios de los Estados, es decir, económicamente hablando, esto se convierte en forma automática en dinero, como lo indica el citado autor los doctrinarios enfocan el tema de la clasificación de los tributos en aspectos meramente políticos, económicos y sociales, por la forma de su recaudación, sin tomar en cuenta que estos deben ir en el campo del estudio jurídico, los cuales necesitan un soporte legal para poder ser aplicado y de cumplimiento obligatorio. Sigue indicando el citado doctor, lo siguiente:

Pero no ocurre lo propio en el aspecto jurídico, pues todas las contribuciones, cualquiera sea su denominación, tiene fundamento en el poder tributario del Estado y poseen análoga estructura jurídica; las diferencias radican en el presupuesto de hecho asumido por el legislador como determinante del tributo, que responde a circunstancias metajurídicas. Es casi un lugar común decir que existen tantas clasificaciones como autores. La predominante es la tripartita, impuestos, tasas y contribuciones especiales, que adoptamos

al tratar el contenido del presupuesto. (Giuliani Fonrouge, 1997, p. 316)



No obstante lo que indica el autor en derecho tributario y finanzas, la clasificación de los tributos radican fundamentalmente en el poder jurídico tributario que tiene el Estado para crear la estructura de los tributos a través de los legisladores y cuando menciona la tripartita clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, clasificación que acoge el sistema o régimen tributario nacional establecido en los Artículos 239 y 261 de la Carta Magna, también lo es que, en el Artículo 10 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, se indica la clasificación legal de los tributos y para el efecto me permito citar tal Artículo: Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Como se puede considerar, en las clasificaciones tanto doctrinaria como legal, en la primera se incluyen las tasas, mientras que en la segunda no se incluye tal tributo, sin embargo, en la primera no se incluye las contribuciones por mejoras, de tal suerte es que se concluye en la divergencia que indica el citado autor.

Para completar tal divergencia, el jurisconsulto Belisario Villegas (1996), en cuanto a la clasificación de los tributos, citando a Giannini, indica: “Cabe advertir que la clasificación de los tributos se halla relativizada en su importancia porque, como dice Giannini, la distinción es incierta y oscilante en los derechos positivos de los diversos países”. (p. 70)

El autor Zabala Ortiz (1998), coincide con el doctor Giuliani Fonrouge, en cuanto a la clasificación de los tributos, al indicar dicha clasificación de la siguiente manera: “Es posible clasificar los tributos en impuestos, contribuciones y tasas” (p. 10).



De la clasificación anterior, coinciden como están clasificados los tributos en los países como Chile, Colombia y Argentina, en lo que incluyen a la tasa como tributo, el cual debe ser autorizado por el Congreso o Parlamento para unos países, mientras que para el caso de Guatemala, la tasa está regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en el Artículo 261, en la que facultad a las municipalidades para eximirlos, por lo tanto solo las corporaciones municipales a través de sus ordenanzas pueden administrarlas.

García Viscaino (1996) se refiere de la siguiente manera en cuanto a la clasificación de los tributos: “Los tributos pueden ser clasificados en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A estas últimas, a su vez se las diferencia en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales”. (p. 46)

Es importante definir cada uno de los tributos según la clasificación desarrollada, a excepción de los impuestos por excelencia, los cuales serán ampliamente fundamentados de acuerdo con la doctrina en el tema siguiente, por lo que conviene desarrollar la definición de contribuciones.

Las contribuciones según la clasificación de tributos, ya ampliamente fundamentado de acuerdo con la cita por los diferentes conocedores y desarrollados por los diferentes doctos en materia tributaria. García Viscaino (1996), define a las contribuciones especiales de la siguiente manera:

La contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales. (p. 46)



La definición anterior es similar a la definición de los impuestos, donde se puede inferir con mucha certeza que el Estado en el ejercicio de su poder de imperio exige en virtud de previa emisión de ley, beneficios individuales o jurídicos para la realización, es decir, la diferencia entre el impuesto y la contribución, es que en el primero no hay ninguna contra prestación o beneficio del Estado para los tributantes, mientras que para el segundo, habrán obras claras y concisas para beneficio de la colectividad derivado de esos gastos públicos.

Ahora bien, para las contribuciones como tal que definiera García Viscaino (1996), incluyó a las contribuciones por mejoras y las contribuciones parafiscales, las cuales las define de la siguiente manera: “Las contribuciones por mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública por una pavimentación”. Para las contribuciones parafiscales, la citada autora, indicó lo siguiente: “Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo”. (p. 47)

Las contribuciones por mejoras persiguen un beneficio en obra pública en beneficio de la colectividad, como mejoramiento de una calle o avenida de determinada zona urbana o en un área rural, sin embargo, para las contribuciones parafiscales, según el autor, son contribuciones recabadas por entidades públicas que tienen autonomía económica, los cuales buscan su propio financiamiento tales como las municipalidades que tienen gobierno propio y autónomo, los cuales necesitan de recursos propios para llevar a cabo sus actividades encaminadas comunitarias.

Ahora bien, la tasa como tributo persigue la captación de ingresos en dinero o en especie, en virtud de ley, esto en cumplimiento al principio de legalidad constitucional, en la actividad



estatal para la realización de sus fines, es así que García Viscaino (1996) la define de la siguiente forma:

La tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. (p. 99)

No obstante la definición anterior, para mejor fundamentación en la doctrina contemporánea narrada por los diferentes conocedores del derecho tributario y del derecho financiero, debido a que ambos van encaminados y entrelazados en virtud que en busca de ingresos para el sostenimiento del Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, es preciso citar que Valdes Costa (1996) define a la tasa como tributo de la siguiente manera:

Tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente. Tratándose de un tributo, la obligación de pagarlo debe estar creada por la ley y nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho, que en el tributo está constituido, como ya hemos dicho, por una actividad del Estado “que concierne de modo particular al contribuyente. (p. 143)

Esta concepción, definición básica, de la tasa como tributo vinculante es la dominante ya que contiene distintos matices para su entendimiento, lo cual ha sido desarrollado por la doctrina contemporánea más prestigiosa a través los conocedores de los tributos, apoyo necesario e importante para principiantes y estudiosos en el derecho tributario, que buscan el arbolado de la estructura de los impuestos.



Ahora bien, el tema de los impuestos será desarrollado con mucho detenimiento, en virtud de ser un tema muy amplio en la palestra del derecho tributario y derecho financiero, debido a que sin el impuesto por excelencia, los Estados no tendrían los ingresos necesarios e importantes para sostenerse, menos cumplir con ese fin primordial de su existencia, aunque del tema de los ingresos de los Estados, están también los empréstitos efectuados por los Estados a otras entidades financieras nacionales e internacionales, y las donaciones que efectúan diferentes países para temas de educación, salud y cooperación en capacitación en temas de justicia.

Para el caso de Guatemala, un tema relevante fue el apoyo brindado durante aproximadamente 12 años por la Comisión Internacional contra la Impunidad en Guatemala, organismo de la Naciones Unidas, en el sector justicia al Ministerio Público en temas de investigación de la persecución penal, en la cual solo países extranjeros soportaron el presupuesto de dicha Comisión con sus aportes, Guatemala no aportó un solo centavo en el presupuesto que llevó de duración dicha comisión internacional, sin embargo, el país fue el beneficiado a través de los resultados de las investigaciones en temas de corrupción e impunidad, en las más altas esferas de los tres poderes del Estado de Guatemala.

#### **1.4. Los impuestos**

Después de haber desarrollado la clasificación de tributos, es menester definir al impuesto por excelencia, de acuerdo con la doctrina extemporánea existente. Para tal efecto Zabala Ortiz, (1998), define los impuestos con suficiente ilustración, de la siguiente manera:

Consisten en el pago de una suma de dinero por parte de un sujeto hacia el Estado, por haber incurrido en un hecho gravado, sin que reciba una prestación de parte de este último. El impuesto es el más común de los tributos ya que el Estado, a través de ellos



obtiene recursos sin tener que dar nada a cambio, razón por la cual los sistemas tributarios establecen principalmente impuestos. (p. 10)

De la definición que antecede se puede considerar que el impuesto que decretan los Estados, es para agenciarse de ingresos, consiste en dar una suma de dinero por parte de los sujetos a una obligación acaecida por un hecho o acto gravado por la norma que la contiene, sin que el Estado tenga la obligación de alguna prestación por ese pago en concepto de impuesto, por eso se dice que el impuesto es por excelencia la forma como el aparato estatal se hace de ingresos para estructurar sus presupuestos y así sufragar los gastos en que se incurre y para el sostenimiento del mismo.

El doctor Giuliani Fonrouge (1998) define al impuesto de la siguiente manera: “son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables” (p. 319).

Todas las prestaciones que exige el Estado en conceptos de prestaciones son comúnmente en dinero, sin embargo, como lo define el citado doctor también son exigidas en especie, esto trae a colación para citar algunos ejemplos de cómo se tributa en especie, para el caso de las que se dedican a la exploración y explotación de minerales, como es de conocimiento, éstas tributan, un uno (1 %) en concepto de regalías, asimismo, dichas empresas ya sean nacionales o transnacionales, lo que hacen regularmente, es la construcción de centros de salud, construcciones de escuelas en las comunidades cercanas, en algunos casos la construcción de un centro habitacional, hasta pavimentación de calles y avenidas en las comunidades, así como construcción de carreteras o construcciones de puentes pequeños, y siembra de árboles en ciertos



lugares de las comunidades o lugares donde llevaron cabo sus grandes excavaciones, con el fin de resarcir al Estado mediante pagos en especie de tal naturaleza.

Valdes Costa (1996) en cuanto a la noción de impuesto como el tributo puro y simple, el cual se vincula eficientemente con el nacimiento de la obligación, los cuales ingresan al Estado sin ningún condicionamiento que pueda afectar la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, se refiere de la siguiente forma:

El impuesto es, sin duda, el tributo típico en la correcta acepción del término, es decir, el que representa mejor al género confundándose prácticamente con él. Es también el más importante en las finanzas contemporáneas y el que presenta mayor interés científico, razones por las cuales no es de extrañar que la doctrina le preste atención preferente. Pero lo extraño es que su caracterización frente al tributo en general y a las demás especies tributarias ofrezca tan variadas soluciones doctrinales que se manifiestan en innumerables definiciones, la mayor parte de ellas poco satisfactorias. (p. 103)

Como lo cita el autor, lo más importante en el tema de las finanzas actuales, ya que tal tributo representa mayor importancia científica, debido a eso es que los conocedores le han puesto más atención y han escrito más en tal referencia con tan variada e innumerables definiciones doctrinarias.

Para Martin Queralt et al (2008), “El legislador define al impuesto como un tributo exigido sin contraprestación, por la realización de un negocio, acto o hecho que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”. (p. 32)



De acuerdo con lo definido en cuanto a los impuestos, no obstante haber hecho una diferenciación entre impuesto, tasa y contribuciones especiales, también se describió lo relacionado con las contribuciones por mejora y las contribuciones parafiscales, tributos que de alguna manera están dentro de la clasificación de los impuestos de acuerdo con la doctrina desarrollada, sin embargo, se abordará el tema de los impuestos especiales

Los tributos en género, son todos aquellos impuestos decretados por el organismo legislativo, las tasas emitidas por las municipalidades y las contribuciones especiales, estas últimas con el objeto de mejorar las vecindades, y los tributos en especie, son aquellos impuestos que se pagan adquiriendo determinados valores por dicho pago, por citar un ejemplo, la compra de especies fiscales (timbres fiscales), donde se tributa comprando dichos distintivos para cubrir determinados documentos afectos de hechos generadores de tributos.

Derivado de los aspectos importantes ya conocidos en relación a los tributos y su respectiva clasificación y las definiciones doctrinarias correspondientes, así como las diferentes definiciones del impuesto, ahora se enfocará el tema de la potestad tributaria como pilar fundamental en el derecho tributario contemporáneo en los Estados netamente democráticos, donde los impuestos son creados a través de normas emanadas del ente legislativo.

## **1.5. La potestad tributaria**

Es importante conocer la definición de potestad tributaria, para tal efecto se presenta este pequeño esbozo de dicha definición, de una forma sencilla y comprensiva el cual se detalla de la manera siguiente: es un dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre una cosa. Sin embargo, también es necesario conocer la definición de la potestad tributaria de acuerdo con la doctrina sustentada por varios autores. Para Edgar Moya Millan (2009), la potestad tributaria se



refiere a:

La potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas. (p. 158)

Para el autor Moya, la potestad tributaria es lo mismo que poder tributario, de tal manera que solo el Estado tiene la facultad de crear tributos, en su máxima expresión, el cual será exigido a los ciudadanos en forma coercitiva, extrayéndoles parte de su patrimonio para que el ente estatal pueda en cubrir las necesidades públicas de ese conglomerado de personas que conforman el Estado.

Belisario Villegas (1996), tiene la misma concepción de la definición de Moya Millan, al referirse a la potestad tributaria de la siguiente manera.

(...) es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas. (p. 186)

De las definiciones anteriores se puede valorar que definitivamente en materia impositiva, es a través de la potestad tributaria que tienen los Estados para crear o modificar



tributos y así obligar a las personas a través de ese sometimiento para cumplir con el pago de una porción de esas rentas, patrimonios o consumo, ya sea en forma temporal o de carácter definitivo. Es así como Augusto Saccone (2002) define a la potestad tributaria en la forma siguiente, para mejor ilustración.

La potestad tributaria se convierte, entonces, en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos. Como esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes normales cuya elaboración no difiere del resto de las leyes, el tributo queda sujeto al principio de legalidad. (p. 9)

Los diferentes autores definitivamente concluyen que el Estado es el titular de la potestad tributaria, ya que es el único sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal por su poder de imperio, en virtud que actúa como sujeto activo del *vinculum juris* tributario, con todos aquellos que asumen el papel de sujeto pasivo de esa relación jurídica tributaria de acuerdo con la norma que la regula, como lo afirma en forma muy acertada el citado autor Saccone.

## **1.6. Los impuestos directos e indirectos**

Los impuestos directos gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o las rentas de los contribuyentes. Los siguientes se consideran impuestos directos:

- a) Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos: la circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que deben pagar los propietarios de los mismos. Estos fondos recaudados de este impuesto en buena parte tienen como destino, las municipalidades del país. Está normado por el Decreto número 70-94 del Congreso de la República. El período de pago se realiza del 1 de enero al



31 de julio de cada año.

- b) Impuesto Sobre la Renta: es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Está normado por el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria. Se genera cada vez que se producen rentas gravadas. Se determinan según su procedencia: a. actividades lucrativas, b. rentas del trabajo y c. rentas de capital.
- c) Impuesto Único Sobre Inmuebles: conocido como IUSI, es la contribución que los guatemaltecos dueños de bienes, inmuebles, rústicos o rurales y urbanos proporcionan al Estado, la mayor parte de lo recaudado es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas. Está normado por el Decreto número 15-98 del Congreso de la República. El pago se realiza en forma trimestral o anualmente.
- d) Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones: el pago lo realizan los beneficiarios de herencias, legados y donaciones. Está normado por el Decreto 431.
- e) Impuesto de Solidaridad: el pago de este impuesto lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4 %) de sus ingresos brutos. Está normado por el Decreto número 73-2008 del Congreso de la República. El pago se realiza forma trimestralmente y es acreditable al Impuesto Sobre la Renta.



En referencia a la clasificación de los impuestos tanto directos como indirectos, según esta clasificación, el autor en derecho tributario Valdez Costa (1996), hace la acotación siguiente:

Por lo tanto, parece imprescindible, efectuar una clasificación agrupando los distintos ingresos del Estado de acuerdo con sus elementos comunes, para distinguirlos de otros grupos de ingresos y determinar las características específicas de cada uno de ellos para individualizarlos y determinar el régimen jurídico que les es aplicable. (p. 1)

Es importante ver cómo se clasifican los impuestos en virtud de la forma en que los contribuyentes tributan y sobre todo como el Estado obtiene sus ingresos para el sostenimiento del aparato estatal y así poder cumplir con sus fines. Ahora bien, para la clase de impuestos considerados como directos, estos se obtienen de una determinación sobre los ingresos o activos en forma directa del patrimonio de una persona ya sea esta individual o jurídica dedicada a ser comerciante, afiliado a determinados impuestos, es decir, se calculan sobre esa base y por el tipo impositivo vigente para determinar la obligación tributaria con el objeto de trasladar a las cajas fiscales correspondientes. Sigue acotando el citado autor:

Conviene precisar un poco este aspecto. En los impuestos, no existe una vinculación jurídica entre la prestación de los particulares y los servicios que presta el Estado. Pero es de aplicación, un principio general que se conoce con el nombre de “la equivalencia”. Según este principio, todo lo que el Estado percibe por conceptos de impuestos, lo devuelve a la sociedad mediante servicios públicos. Quiere decir que, aunque no haya necesaria vinculación entre los individuos particularmente considerados y el Estado, hay una equivalencia perfecta entre Estado y la sociedad. (p. 4)



Es preciso determinar que en los casos de los impuestos no se espera una equivalencia en referencia a la prestación que se espera derivado del pago de los impuestos, sin embargo, por la coercibilidad que tiene el Estado por imperio legal, y por obligatoriedad que tiene el contribuyente, se tiene que pagar esa clase de tributo que es la exacción de su patrimonio de manera directa.

Los impuestos indirectos gravan el consumo de bienes y servicios de los ciudadanos. Se denominan indirectos porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva de importador a los productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente por excelencia, porque es el que verdaderamente paga sus impuestos quiera o no quiera, ya los porcentajes van incluidos en los productos para su consumo. Impuestos indirectos son los siguientes:

- a) Impuesto al Valor Agregado: es el impuesto que más dinero genera para el Estado, lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio. Está normado por el Decreto 27-92. La tarifa del IVA es del 12 % del valor de cada producto o servicio y está siempre incluida en los precios de todo lo que compran las personas. Los contribuyentes inscritos en el Régimen General están obligados a reportar mensualmente el IVA pagado en sus compras y el IVA cobrado en sus ventas.
- b) Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo: surge en el momento del despacho de petróleo crudo y combustibles. Lo recaudado es asignado a las municipalidades para el servicio de transporte, mejorar y construir y mantener la infraestructura vial, tanto urbana como rural. Está normado por el Decreto 38-92. Las tasas del impuesto son las siguientes: gasolina superior Q 4.70; gasolina regular Q 4.60; gasolina de



aviación Q 4.70; diésel y gas oil Q 1.30; querosén Q 0.50; querosén para motores de reacción Q 0.50; nafta Q 0.50.

- c) Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas: las bebidas que pagan este impuesto son las cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas, vinos, vinos espumosos, vinos, vermut y sidras, bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas, el resto de bebidas fermentadas. Está normado por el Decreto 21-2004. La base del impuesto lo constituye el precio de venta al consumidor final, sugerido por el fabricante o el importador.
- d) Impuesto al Tabaco y sus productos: rige todo lo relacionado con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos, además de fijar un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina, nacionales e importados, así como a los puros y mixturas. El monto del impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector salud. Está normado por el Decreto 61-77. Lo deben pagar los fabricantes y los importadores.
- e) Impuesto a la Distribución de Cemento: la distribución de cemento en el territorio nacional lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto, se genera al momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o bien al internarse al país. Está normado por el Decreto 79-2000. La tarifa de este impuesto es de Q1.50 por cada bolsa de 42.5 kilogramos de peso o bien su equivalente, cuando se venda a granel o en bolsas de diferente peso.

Ahora bien, en virtud que ya se tiene comprensión en cuanto a esa clasificación de impuestos, es importante y necesario seguir ahondando sobre el tema en particular y para el



efecto Valdés Costa, (1996) indica:

Partiendo de esa base se (...) propone una nueva clasificación según la cual el impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona “sin conceder estas facultades legales para resarcirse.” y, por el contrario, es indirecto cuando “la norma jurídica tributaria concede facultades de sujeto pasivo del impuesto para ofrecer de otra persona el reembolso del impuesto pagado”. (p. 119)

Ante la definición que antecede, se puede apreciar con mucha precisión que en los impuestos directos la obligación tributaria a cargo de esa persona, van directamente contra su patrimonio como manifestación de riqueza, con suficientes facultades para determinarse esa obligación contributiva. Sin embargo, cuando se trata en los impuestos indirectos, esa facultad se traslada al consumidor final, es decir, el impuesto la paga de acuerdo con los sistemas de producción y comercialización de los productos en la cadena mencionada, la termina pagando realmente el ultimo consumidor, aun así, el contribuyente que sirvió de agente retenedor, traslada el crédito fiscal para el siguiente periodo impositivo, aun goza de ese beneficio fiscal otorgado por la propia ley.

El tratadista Saccone (2002) hace una distinción de tributos por la forma que se lleva a cabo su recaudación, para que los tributos lleguen al Estado, los cuales valen la pena mencionar ya que dicha distinción será de mucha utilidad saber cómo funcionan en la tipicidad del hecho imponible que se pone de manifiesta en los actos o contratos llevados a cabo por los tributarios en un momento dado. “La distinción de tributos en género y en especie. La tipicidad del hecho imponible permite distinguir entre sí, a los tributos tanto *in genere* (impuestos, tasas y contribuciones especiales), en especie (diversos impuestos entre sí)”. (p. 10)



## 1.7. El contribuyente

El contribuyente merece mayor atención con suficientes detalles en este apartado, debido a que es el pilar fundamental en el derecho tributario, es “la gallina de los huevos de oro”, en la tributación dentro del conglomerado de ciudadanos, como un agente activo, por lo que los diferentes Estados deben proteger, orientar, asesorar en forma adecuada, para el cumplimiento de sus obligaciones impositivas, en virtud que de los ingresos que necesitan los entes estatales devienen de los ingresos del contribuyente a través del movimiento económico y dinámico de sus centros de comercio, para captar esos ingresos de los diferentes tributos a la que esta afecta sus actos y contratos como hechos generadores de tributos y sus afiliaciones ante la Administración Tributaria.

La definición de contribuyente es importante traerla a colación para conocer más a profundidad de donde deviene, no obstante, se dejará plasmada la definición doctrinaria, pero, también es importante traer a colación la definición legal de contribuyente, y para el efecto tal y como lo plasma el Artículo 2 numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece:

Por contribuyentes: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley. (s. p.)

De la definición legal, se puede constatar que contribuyente es toda persona individual sin distinción de raza o religión, que debe tributar; asimismo, se incluyen a todas las personas



jurídicas constituidas o, de hecho, cuando estas personas englobadas realicen ya sea en forma habitual o periódica actos o contratos gravados de conformidad con la ley.

Para Valdés Costa (1996), la definición de contribuyente parte de la dicotomía aceptada, en donde también se le conoce como responsable o sustituto en derecho tributario o también en el derecho financiero, entonces bajo esa óptica el citado autor indica:

La caracterización del contribuyente debe hacerse en función de la vinculación del sujeto pasivo con la situación de hecho que la ley grava. Es, por lo tanto, la persona que, desde el punto de vista jurídico debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado. Es una carga que en las Constituciones de los Estados de derecho está regulada, en forma más o menos explícita, en función del principio fundamental de la igualdad ante las cargas públicas con sustanciado con el concepto de capacidad contributiva. (p. 315)

Entonces, el contribuyente está dentro la vinculación en el derecho tributario y en el ámbito de la relación jurídico tributario entre el Estado, como sujeto pasivo, que le grava todos los actos y contratos, como quedó plasmado en la definición legal, para que con su patrimonio contribuya a los gastos estatales, pero todo debe ser bajo el principio de legalidad y de igualdad de las cargas públicas y dentro de la capacidad contributiva, respetando en todo momento los principios constitucionales del derecho tributario.

No obstante, la definición anterior, es importante renombrar lo que indica Belisario Villegas (2001), en relación al contribuyente, quien es el que lleva el peso total de las cargas tributarias dictadas por el Estado, supuestamente en beneficio de la colectividad o para beneficio de unos tantos.



Recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Lógicamente, se trata de un deudor a título propio. Es aquel cuya capacidad contributiva tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo, es el “realizador” del hecho imponible y es por consiguiente quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario. La “vía legal” mediante la cual el legislador le destina el peso del tributo consiste en su ubicación como polo negativo de la relación jurídica tributaria. (p. 257)

Bajo esta óptica impositiva, desde esta definición doctrinaria se puede determinar que el contribuyente es el único destinatario legal del tributo, es la persona calificada como sujeto pasivo, quien debe pagar el tributo al fisco por mandato legal de acuerdo con su capacidad contributiva; es el realizador del hecho imponible y por consiguiente en la vía legal, el que lleva el peso del pago del tributo, en sus diferentes manifestaciones, colocándolo entonces en un polo negativo en detrimento a su patrimonio propio, en caso determinado la exacción aplicada también en menoscabo de seguir invirtiendo en sus negocios y en particular generando ingreso y empleos para la comunidad trabajadora, es decir, como afirma de manera categórica el autor Villegas.

## **1.8. El sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria**

Las dos personas actuantes en todo acto o contrato, en la aplicación del derecho tributario, consiste en el sujeto activo de la obligación tributaria que es el Estado o el ente público acreedor del tributo por imperio legal, y sujeto pasivo, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable dentro de la

relación jurídica tributaria, tal y como lo establecen los Artículos 17 y 18 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.



Ahora bien, partiendo de la doctrina contemporánea, en la cual los concedores y dominadores del derecho tributario han escrito sobre el tema, para el efecto, se nombra al autor de origen argentino Giuliani Fonrouge (1997), que en referencia al sujeto activo indica:

El Estado, siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: Nación, provincias, municipalidades. Disponiendo de las tres órdenes de facultades tributarias análogas de carácter originario. (p. 437)

Como sujeto activo de la obligación tributaria, el ejercicio del poder tributario del Estado, está la de crear y decretar impuestos a través del ejercicio de ese poder de imperio, el cual se hacen ver en el poder ejecutivo como tal, o mejor dicho a través de esos poderes que tienen iniciativa de Ley, dentro de los cuales están los diputados al Congreso, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral, es decir, el Estado en su conjunto.

Para el autor Valdés Costa (1996), el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, dentro del derecho tributario, tiene una importancia en el crédito.

Lo caracteriza como el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir ingresar el importe del tributo. El modelo lo define sintéticamente diciendo que “es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo”; precisa más el concepto



especificando la naturaleza tributaria de la relación y el carácter público del ente. La segunda precisión es importante, por cuanto el ente debe integrar necesariamente la estructura estatal. Es el único elemento que permite diferenciar los tributos de las obligaciones pecuniarias establecidas por ley a favor de personas de derecho público no estatales. (p. 309)

De la definición anterior, se encuentra que el Estado se caracteriza como el ente público por excelencia, como titular ese crédito, es decir es el único titular del pago de la obligación tributaria, en tiempo, modo y lugar establecido en la ley, en virtud de ser el creador del tributo en la relación jurídica tributaria, estos se hayan establecidos por ley en cumplimiento al principio de legalidad.

Diferentes tratadistas en derecho tributario y financiero, difieren en sus definiciones de sujeto activo de la obligación tributaria, sin embargo, para Belisario Villegas (2001), en referencia al instituto en materia tributaria en cuestión, indica lo siguiente:

Hemos visto cómo el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma ya en papel de “fisco” en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad (ya sea originaria o derivada, supra, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *vinculum iuris* tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos. (p. 254)

Como ya se ha indicado de acuerdo con las definiciones doctrinarias y la legal, el único acreedor del tributo es el Estado, sin embargo, llama la atención cuando indica el autor que el fisco es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal de la obligación tributaria, hay



que recordar que el incumplimiento del pago oportuno del tributo, conlleva la aplicación de sanciones, consistentes en el pago de multas, intereses y mora, los cuales son considerados como obligaciones accesorias al incumplimiento de la obligación tributaria principal, así lo castiga el Código Tributario de Guatemala.

La capacidad de pago de la obligación tributaria, en la relación jurídica tributaria, quien se lleva el mayor peso, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, no obstante debe pagar la obligación tributaria a la que es sometido por el sujeto activo acreedor del crédito dentro de su poder de imperio, para el efecto, Juan Martín Queralt et al (2008) indican, en referencia al sujeto pasivo, que “son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”. (p. 134)

Para Rodrigo Lobato (1986), el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, considera a las siguientes personas sujeto de la obligación tributaria así: “se prevé que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”. (p. 63)

Ahora bien, de la obligación tributaria principal y las obligaciones accesorias a que está obligado el sujeto pasivo, es oportuno indicar, cuando el cobro es por la vía judicial de la obligación tributaria principal, en algunos casos los intereses resarcitorios como obligación accesorias, han llegado a convertirse en mayor cantidad, pecuniariamente hablando, sobre el monto del tributo omitido, por el transcurso del tiempo, en cuanto a la multa, esta no puede ser mayor al impuesto omitido de acuerdo con el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, como protección al derecho a la propiedad privada y además que al ser la multa mayor, sería considerada constitucionalmente, como multa confiscatoria.



También es oportuno mencionar algunas otras obligaciones accesorias que son aplicadas por las Administraciones Tributarias, las cuales se sancionan con multas, las infracciones a los deberes formales del sujeto pasivo en la relación jurídica con el ente exactor, siempre que este debidamente regulado en una norma tributaria, como el caso de Guatemala, que aplica para el caso en desarrollo, el Artículo 94 del Código Tributario del Decreto ya mencionado cuando indica lo siguiente:

Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias. Y luego aplica a tales omisiones, las multas correspondientes. (s. p.)

Ahora bien, es importante abordar el tema de la capacidad tributaria, en virtud de ser un tema inclusivo y de carácter impositivo en el derecho tributario, porque de ahí proviene que de las relaciones jurídicas tributarias deviene la capacidad tributaria del sujeto pasivo de la obligación contributiva, en todas sus dimensiones.

### **1.9. La capacidad tributaria o de pago de la obligación tributaria**

La capacidad tributaria es la capacidad jurídica tributaria contributiva que tienen los contribuyentes como sujetos pasivos del pago de las obligaciones tributarias, en las relaciones con el Estado, derivado de sus actos o contratos establecidos en la ley, que ponen de manifiesto supuestos regulados en la norma tributaria, como hechos generadores de tributos, para Dino Jarach (1999) esto implica que:



El concepto de capacidad tributaria, deriva de la misma naturaleza del hecho imponible, y se resuelve en el criterio de atribución de este al contribuyente. En efecto, la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables. (p. 188)

Se extrae entonces, de lo dicho por Jarach, que todo depende del hecho imponible que resuelve poner en dinámica el efecto de la capacidad contributiva del contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria, relacionado con la capacidad jurídica del derecho privado derivado de las relaciones económicas que llegan y constituyen hechos imposables, es decir, que si el contribuyente tiene capacidad jurídica y que la sitúa en movimiento en las relaciones económicas privadas, es en forma automática que también tiene capacidad jurídica tributaria para efectuar el pago de los tributos como consecuencia de poner en relación los actos y contratos con los supuestos legales previamente establecidos, con efectos o consecuencias tributarios, no obstante esa capacidad jurídica tributaria debe ser legítimo y no excederse en su buena voluntad en el pago.

Para García Viscaino (1996), la capacidad jurídica tributaria conlleva esa capacidad que debe tener el sujeto pasivo de la obligación tributaria para poder contribuir en el sostenimiento del Estado a través del pago de sus tributos; cuando menciona el abuso impositivo del gravamen y que este funciona en forma confiscatoria, indica “En la causa, al no quedar acreditado que los tributos percibidos hubieran excedido de la capacidad tributaria de los contribuyentes, estimó que su cobro fue legítimo”. (p. 112)



El autor peruano Pacci Cárdenas (2017), en referencia a la capacidad jurídica tributaria, indica lo siguiente:

La capacidad tributaria es la aptitud para ser titular de las relaciones jurídica-tributarias, es decir, sujeto de derechos y de obligaciones tributarias. Así pues, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias (p. 87).

Esa capacidad jurídica tributaria, para el citado autor, es la aptitud de ser titular de las relaciones jurídicas tributarias, como ejemplo se debe indicar que esa capacidad se contrae al adquirir la mayoría de edad, al contraer actos o contratos como hechos generadores, para tener esa capacidad de ejercicio convertida en capacidad tributaria y así de contribuir al sostenimiento del Estado, si en efecto se tiene esa capacidad contributiva.

Pacci Cárdenas (2017) continúa su relato en relación a la capacidad tributaria, al indicar

De igual modo, cabe distinguir la capacidad tributaria de la capacidad contributiva (económica) Así, se entienda por capacidad contributiva la aptitud económica real para tributar, esto es, la aptitud para soportar la carga tributaria según la capacidad económica del sujeto pasivo (deudor tributario). (p. 87)

De lo afirmado por el connotado autor, se confirma que, en efecto, un contribuyente puede tener capacidad jurídica tributaria, porque ese contribuyente individual adquirió la



mayoría de edad o para el caso de los contribuyentes jurídicos, al constituirse como sociedades, de acuerdo con las normas legales, adquieren capacidad contributiva impositiva, como consecuencia de su organización social.

Ahora bien, mientras ambos contribuyentes no tengan esa relación económica privada, el supuesto de hecho contemplado en la norma tributaria sobre los actos o contratos que ponen en acción el hecho generador de tributos, obviamente no habrá una capacidad contributiva al Estado, en virtud de haber acto o contrato gravable de modo que sigue siendo un sujeto pasivo, inactivo, sin generación de obligaciones tributarias materiales, si las hay, únicamente habrán obligaciones tributarias de carácter formal o sustantivo, *contrario censu*, cuando dichas personas contraen obligaciones de derecho privado o público, se activa la obligación con el fisco de carácter sustantivo, formal y material, susceptibles de fiscalización por el ente exactor.

El tema tributario por abordar, “sistemas o regímenes tributarios existentes en los Estados”, sirve para llevar un mejor control de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, con el fin de comprobar que en efecto estos cumplan con su deber cívico de contribuir al sostenimiento del Estado mismo, es decir a los gastos del Estado, a través del pago de los diferentes impuestos.

### **1.10. Los sistemas tributarios**

Los sistemas tributarios son los sistemas de control por medio de los cuales los Estados a través del poder legislativo crea los tributos para cada área, según sus necesidades para agenciarse de fondos, pero regularmente lo hacen a través de la creación de impuesto por excelencia, para recaudar e incrementar los recursos financieros, según lo manifiesta el autor Zabala Ortiz (1998), “El impuesto es el más común de los tributos ya que el Estado, a través de



ellos obtiene recursos sin tener que dar nada a cambio, razón por la cual los sistemas tributarios establecen principalmente impuestos”. (p. 10)

El autor argentino Augusto Saccone (2002) indica en referencia al sistema tributario “El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época”. (p. 17)

El mismo autor manifiesta que el sistema tributario se distingue entre dos tipos de sistemas tributarios: 1) **racional**, cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleados; 2) **histórico**, cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica. (Saccone, 2002, p. 18)

De acuerdo con lo citado por los autores, se puede establecer que los sistemas tributarios, son los sistemas de control que utiliza el aparato estatal para crear los impuestos a través de los órganos correspondientes, deciden cuanto un impuesto entra en vigencia, convertirlos en derecho positivo y vigente, por consiguiente, de carácter general y de cumplimiento obligatorio. Esto se relaciona con el sistema racional, pues se destaca que todo debe en sintonía con los tributantes. Sin embargo, para Guatemala, el sistema tributario solo es negociado entre los empresarios y los políticos, sin tomar verdaderamente en cuenta a los demás ciudadanos quienes son los que realmente tributan como consumidores finales.

Un ejemplo de este sistema racional fue la creación del Impuesto a la Empresas Mercantiles y Agropecuarias, luego de que perdiera su vigencia por declaratoria de inconstitucionalidad por parte del alta Corte Constitucional, se crea el Impuesto Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, creados para determinados años de vigencia, sin embargo, al momento de perder su respectiva vigencia, fue creado el Impuesto de Solidaridad, no obstante



dicho impuesto fue creado por el sistema tributario guatemalteco para determinados años, cuando ya existiera un Impuesto Sobre la Renta moderno; este último fue creado en el año 2012, aún sigue vigente el impuesto de solidaridad a la presente fecha.

Ahora bien, en relación con el sistema tributario histórico, no es que se produzca por sí sola, siempre en todo sistema tributario interviene factores determinantes que velan por sus intereses, buscando siempre beneficios fiscales consistentes en: deducciones, descuentos, tasas impositivas bajas con el objeto de crear fuentes de empleo y otros para la explotación y exploración de minerales en el territorio nacional, para luego su exportación a otros países, en consecuencia, se merma el sistema de recaudación de la tributación.

García Viscaino (1996) coincide hablando del sistema tributario con Augusto Saccone, al indicar: “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época”. (p. 59) Sigue manifestado el citado autor lo siguiente:

De ello resulta una limitación espacial, que consiste en que cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud y distribución de sus recursos, de su sistema económico, de sus factores psicológicos, morales y religiosos, etc.; y advierte, asimismo, una limitación temporal, por la época en consideración, dado que las normas tributarias deben adecuarse a la evolución económica, implicando su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad. (p. 59)

De acuerdo con el autor García Viscaino, los sistemas tributarios tienen como resultado una delimitación espacial, la consiste en que los tributos son creados como resultado de instituciones que no existen en un país, por presiones internacionales, de cuestiones políticas en su conjunto y tiempo, de su estructura social, la distribución de la riqueza, ya sea en pocas o



muchas manos, sus factores psicológicos de sus habitantes, aquí hay que tomar en cuenta, la moral tributaria tienen los habitantes ante el comportamiento de la clase política, cuando estos ingresos tributarios son bien invertidos en beneficio de la sociedad, así poder efectuar el pago de sus impuestos, sin necesidad de aplicar la coercibilidad impositiva del Estado, sino en el pago voluntario de esas obligaciones tributarias, sin dejar de mencionar los factores religiosos que inciden de forma muy alejada, de las decisiones netamente políticas y económicas dentro del Estado.

De la delimitación temporal se desprende que los sistemas tributarios deben considerar la que época de creación de esas normas tributarias, tomando en cuenta la evolución económica del Estado, sus altas y bajas en su producto interno bruto, la multiplicidad de sus problemas de corrupción e impunidad, como se encuentran la mayoría de países de América Latina y pobre de América Central, porque de esto depende que los ciudadanos quieran acogerse al sistema tributario que se esté tramando para determinados periodos impositivos.

Para el caso de Guatemala, el sistema tributario se conoce legalmente como régimen tributario, para tributos internos, así lo establece el Artículo 3 la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, indica que es objeto de la SAT ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria, y en la literal a), ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el



cumplimiento a los contribuyentes.

Para los tributos que gravan el comercio exterior, se le conoce legalmente como sistema o régimen aduanero, así lo regula el Artículo 3, inciso b), al indicar que este debe administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

Dentro de los sistemas o regímenes tributarios, los Estados juegan el rol del monopolio de la imposición de tributos a los ciudadanos, para la captación de recursos y así poder cumplir con programas sociales, no obstante, es menester entrar con pinceladas de importancia el rol de la actividad financiera del Estado, de acuerdo con la doctrina extemporánea que ávida cuenta es desarrollada por conocedores del derecho tributario.

La actividad financiera de cualquier Estado, desde el punto del derecho financiero como ciencia, se desarrolla a través de las finanzas públicas, las cuales tienen por objeto examinar y analizar cómo el Estado en sí mismo obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos, es decir, ingresos versus egresos dentro de las actividades estatales.

A la significación de finanzas se suele adicionar la palabra “públicas”, con el deliberado propósito, obviamente de distinguir las finanzas estatales con lo de las finanzas privadas. Cabe agregar, que muchos países como España, suele llamársele como hacienda pública. Héctor Villegas (2001), en referencia a las finanzas del Estado, indica: “En un tercer periodo, primero en Francia y después en otros países, se circunscribió la significación de la palabra ‘finanzas’ empleándola únicamente con respecto a los recursos y los gastos del Estado y las comunas”. (p.

1)



En referencia a lo indicado por el citado autor, del significado conceptual de las finanzas públicas, se requiere recurrir a cuatro nociones fundamentales que van íntimamente vinculadas entre sí: necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público. De aquí deviene la necesidad de la actividad financiera del Estado en el quehacer diario. De las cuatro nociones, para la presente investigación interesa la noción de recursos públicos, que va íntimamente ligado a los servicios públicos que son prácticamente las actividades que el Estado realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas.

Dentro de las actividades estatales, el Estado busca satisfacer esas necesidades públicas absolutas, el servicio público es esencial o inherente a la soberanía, cuya virtud, solo pueden ser prestados por el gobierno, en forma exclusiva e indelegable, pero para esa actividad estatal se necesitan recursos, aplicando el uso de todas las prerrogativas de su poder de imperio absoluto que tiene el Estado, y que es a través de la imposición de tributos que se hará de esos recursos, para cumplir con esos servicios públicos tales como la administración de justicia, la seguridad pública, por citar dos ejemplos, con el pago de salarios para el aparato burócrata mencionado como ejemplificación.

La erogación de recursos para prestar dichos servicios públicos, es necesaria a través de recaudación de recursos públicos, si es una actividad netamente estatal, es así como se hace la introducción al campo de las finanzas públicas, los cuales se desarrollan por los gastos y recursos públicos, los cuales deben llevarse controles gubernamentales. En algunas ocasiones, los recursos ingresos se originan del propio patrimonio del Estado, los cuales se obtienen de la explotación de recursos, arrendamiento o venta de propiedades, o la obtención de ingresos o ganancias de sus propias empresas estatales o semiestatales.



Pero el alto porcentaje de los ingresos para sostener la mayor parte de las actividades financieras del Estado, son obtenidas mediante la imposición de tributos, ya sean estos decretados en forma ordinaria o extraordinaria, que de una u otra manera se obtienen en forma coactiva. Además, de los ingresos por tributos, los Estados recurren a créditos públicos y a estos préstamos nacionales o con entidades internacionales.

En tal sentido, la actividad financiera del Estado se traduce en cantidades de transferencias monetarias previamente presupuestadas y aprobadas por el Congreso de la República, para el funcionamiento del Estado, divididos en los tres organismos, a través de una serie de entradas y salidas de dinero de las finanzas del Estado, para el caso de Guatemala, es a través del Ministerio de Finanzas Públicas, por intermedio de la dependencia Tesorería Nacional, que es la encargada de los controles de las erogaciones como gastos públicos del Estado, a través de instrumentalizaciones informáticas de punta control y fiscalización, para realizar las actividades o funciones que les fueron encomendadas como el único y exclusivo sujeto financiero del Estado.

Para culminar el desarrollo del presente capítulo es necesario e importante abordar el tema de la obligación tributaria, como eslabón de los sistemas o regímenes tributarios y la actividad financiera del Estado, como se abordó en el párrafo que precede, en virtud que de allí se vincula que el sujeto pasivo cumpla con determinar correctamente en el pago de los tributos en tiempo, modo y lugar, tal y como lo estipulan las normas impositivas.

### **1.11. La obligación tributaria**

La obligación tributaria, no es más que la determinación del pago del impuesto, o los impuestos a los que está sometido el sujeto pasivo por parte del Estado exactor, surge cuando



este se conecta en relaciones de derecho privado y las consecuencias de hecho, Valdés Costa (1996), indica lo siguiente:

La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Esta definición anticipa ya el carácter declarativo del acto de *ascertamento*, al establecer que la obligación surge en cuanto ocurre el presupuesto de hecho. (p. 78)

El Estado es vigilante de la obligación tributaria, tanto en forma voluntaria o en forma coercitiva, como acreedor titular del tributo, el cual la ejerce a través de su poder jurídico tributario, *ius imperium*, a través de sus entes públicos encargados de la administración, recaudación, control y fiscalización de los tributos a su cargo, es así como es necesario establecer una definición legal de obligación tributaria, para el efecto, el Artículo 14 del Código Tributario indica lo siguiente:

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

Como se puede inferir de la definición doctrinaria y legal, en efecto la obligación tributaria es un vínculo jurídico de carácter personal entre el Estado y el sujeto pasivo, el cual surge, como ya se ha comentado, al momento de la realización del presupuesto establecido o



previsto en la ley, de tal manera que si no se cumple con ese resultado, como ya se sabe la obligación tributaria pertenece al derecho público, por lo que su cumplimiento es exigible de manera coactiva por el ente exactor del tributo.

Para el autor Belisario Villegas (1996), “En tal caso, la obligación tributaria será cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se crea más adecuados para expresar en cifras concretas, cuál será la dimensión adecuada de su obligación”. (p. 70)

El citado autor ha sido más concreto en establecer que la obligación tributaria, es una forma cuantitativa graduada bajo los criterios que fue creada la norma tributaria, tomando en cuenta los siguientes aspectos: la clase de tributo, la base imponible, la tarifa impositiva, el periodo de imposición o periodo impositivo, y el plazo. Ya determinada la obligación tributaria expresada en cifras concretas, bajo los criterios y dimensiones adecuados por el legislador en la norma tributaria, el sujeto pasivo ya cuantifica su obligación para determinar respectivo pago. Al respecto Dino Jarach (1999), opina que:

Pero si bien la obligación tributaria nace con la ley, y su determinación está subordinada a la verificación de algunos supuestos de hecho y de decisiones de derecho ello resulta de la índole del objeto como ocurre en otras situaciones de derecho privado. (p. XXII)

Para el derecho tributario, bajo el principio de legalidad predominante o principio rector del derecho tributario, todo debe nacer bajo el imperio de la ley, la determinación de la obligación tributaria debe estar subordinada a verificación por parte del Estado, bajo los supuestos de hecho establecidos.

## CAPÍTULO II



### 2. Marco legal de las fuentes del derecho tributario, los principios constitucionales y administrativos tributarios

#### 2.1. Marco legal de las fuentes del derecho tributario

Es importante conocer el marco legal de las fuentes del derecho tributario que rige al Estado de Guatemala y sus habitantes, partiendo de las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala. El derecho tributario cuenta con diversas fuentes, aunque para muchos autores su única fuente es la norma escrita. No obstante, para Dino Jarach (1999), uno de los más exponentes y representativo de las fuentes del derecho tributario, se basa en la “relación jurídico-tributaria por lo que estas fuentes son eminentemente sustantivas debido a que regulan una relación jurídico-tributaria” (p. 532) De esa manera, el Artículo 2 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, regula:

**ARTÍCULO 2. Fuentes.** Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario, y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo. (s. p.)

De acuerdo con la norma impositiva general, se puede estimar que la administración pública debe observar que la norma en materia tributaria sea positiva y vigente con el objetivo de interpretar, integrar y aplicar el derecho tributario, según lo regulado en el Artículo 2 del Código Tributario. De acuerdo con el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de



Guatemala, en su inciso d) regula que son derechos y deberes de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos del Estado en la forma prescrita por las leyes. De allí se encuentra que el derecho tributario tiene su fuente principal en la norma sustantiva, por ello es que sus fuentes son eminentemente de carácter sustantivo-normativo. En ese orden impositivo, debe observarse la aplicación de la norma constitucional en primer término, como se explicará en el tema de la jerarquía de la norma constitucional en materia tributaria.

La segunda fuente del derecho tributario es la ley, tal y como lo inspiran las fuentes del derecho, y como lo ha mencionado Hans Kelsen (1748) “la ley es la concretización pura del acto legislativo, es una de las fuentes más relevantes del derecho tributario” (s. p.). En Guatemala el llamado *proceso de formación de ley o proceso legislativo* también está regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en los Artículos del 174 al 181 siendo los pasos de formación de la ley los siguientes: iniciativa de ley; discusión; aprobación; sanción; publicación y vigencia.

En Guatemala existe una serie de leyes ordinarias específicas que forman fuente del derecho tributario, es decir, del sistema o régimen tributario aplicable a tributos internos y de comercio exterior, de acuerdo con el numeral 2 del Artículo 2 del Código Tributario, las cuales fueron emitidas por el Congreso de la República de Guatemala, siendo relevante citarlas en virtud que el tema que se desarrolla es netamente tributario y el cual comparece a reforzar las fuentes del derecho tributario, para el efecto se citan las normas ordinarias de índole tributario.

1. Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y sus reformas, Decreto Número 38-92.
2. Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y sus reformas,



contenido en el Decreto Número 37-92.

3. Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, Decreto Número 27-92.
4. Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y sus reformas, Decreto Número 21-04.
5. Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugo y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada y sus reformas, Decreto Número 09-2002.
6. Impuesto Específico a la Distribución de Cemento y sus reformas, Decreto Número 79-2000.
7. Código Aduanero Uniforme Centroamericano, CAUCA, aprobado por resolución No. 223-2008, del Consejo de Ministros de Integración Económica.
8. Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y sus reformas, Decreto Número 70-94.
9. Impuesto Sobre la Renta, Libro I de la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, Decreto Número 10-2012.
10. Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008.

El Artículo 3 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, regula lo relativo a que los tratados y las convenciones internacionales que tenga fuerza de ley, son fuentes de ordenamiento jurídico tributario, entre los que se puede mencionar el Tratado de Libre Comercio suscrito entre los Estados Unidos, República Dominicana y Centroamérica, conocido como DR-CAFTA, el cual fue aprobado y ratificado por el Congreso de la República de Guatemala, a través del Decreto Número 31-2005, de fecha 10 de marzo de 2005, el cual ha sido de beneficio para Guatemala, debido a que ha servido para la liberación de barreras

arancelaria de índole aduanal.



De acuerdo con el Artículo 183 Constitucional, se establece la facultad reglamentaria del Organismo Ejecutivo en su literal e), así como acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes sin alterar su espíritu; también el Artículo 239 constitucional al respecto de los reglamentos, se concretiza a normar, que las disposiciones reglamentarias no podrán modificar las bases de recaudación y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten la recaudación de los tributos en sus varios aspectos materiales, reales y sustantivos.

Aunado a ello, el Artículo 3 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, regula que las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación, entre los que se pueden mencionar:

1. Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y sus reformas, Acuerdo Gubernativo 04-2013.
2. Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, Acuerdo Gubernativo 05-2013.
3. Reglamento a la ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y sus reformas, Acuerdo Gubernativo 120-2002.
4. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, resolución No. 225-2008, del Consejo de Ministros de Integración Económica de Centroamérica, (RECAUCA)
5. Reglamento a la ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y sus reformas, Acuerdo Gubernativo 487-2013.



6. Reglamento a la ley Impuesto Sobre la Renta, del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, Acuerdo Gubernativo 213-2013.

En el marco legal de las fuentes del derecho tributario que rige al Estado de Guatemala y sus habitantes, los reglamentos cumplen una función importante, en virtud de ello, se encaminan a crear los procedimientos para que los ciudadanos con capacidad legal para tributar cumplan con el pago de las obligaciones tributarias, a las que se encuentran afiliados dependiente a la categoría de contribuyentes inscritos ante el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, cumpliendo de esa manera lo que regulan las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, como exigencia al sostenimiento del Estado, para que este garantice y proteja la vida humana, la integridad y la seguridad de las personas y que su fin supremo es la realización del bien común de los guatemaltecos.

Como se mencionó con anterioridad, a continuación se desarrolla el tema de la jerarquía normativa la que, sin lugar a dudas, todo ente debe observar para su aplicación, tanto en el ámbito administrativo, y en el ámbito jurisdiccional, en materia impositiva.

## **2.2. Jerarquía constitucional en materia tributaria**

Respecto de la norma constitucional en materia tributaria, uno de los principios fundamentales que informa al derecho tributario guatemalteco es el de **supremacía constitucional**, principio fundamental que implica que en la cúspide del ordenamiento jurídico que rige al Estado de Guatemala y sus ciudadanos, está la Constitución Política de la República de Guatemala. Se encuentra en el pináculo de la vida del Estado, es la ley suprema de Guatemala, es vinculante para gobernantes y gobernados con el efecto de lograr la consolidación



del Estado Constitucional de Derecho, como lo cita el preámbulo de la Constitución Política de la República de Guatemala, emitida por la Asamblea Nacional Constituyente.

La súper-legalidad constitucional, o supremacía constitucional, se reconoce con toda y absoluta puntualidad en los siguientes Artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala: el Artículo 44, que preceptúa:

**Derechos inherentes a la persona humana.** Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana. (...) Serán nulas ipso jure las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza. (s. p.)

Complementariamente, el Artículo 153 de la Carta Fundamental, señala que el **Imperio de la ley**. Se extiende a todas las personas que se encuentran en territorio de la República. En el Artículo 175 constitucional, establece: “**Jerarquía constitucional.** Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son *nulas ipso jure*”. (s. p.)

Para culminar, con respecto de la súper-legalidad constitucional, el Artículo 204 dispone: “**Condiciones esenciales de la administración de justicia.** Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado”.

Es de suma importancia señalar lo que regula la Carta Magna en cuanto a que el Imperio de la Ley se extiende a todas las personas, ya sean estas nacionales o las que se encuentren de



paso por el territorio nacional, extranjeras, es decir, el imperio de la ley controla de tal manera todos los actos y contratos de este conglomerado de personas.

En consonancia con lo regulado en los Artículos constitucionales de la súper-legalidad, se debe observar que ninguna ley de carácter ordinario o reglamentario, puede contrariar los postulados y garantías consagradas en la Constitución, de ser así, la norma constitucional las declara nulas de pleno derecho. En ese orden de ideas, los órganos jurisdiccionales de justicia deben observar al momento de interpretar, integrar y aplicar en todas las resoluciones judiciales, que la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado, es decir, es un mandato constitucional que se debe cumplir a cabalidad.

### **2.3. Principio de legalidad**

Los principios tributarios constitucionales de la tributación en Guatemala son la base del ordenamiento jurídico tributario, la parte eterna del ordenamiento del derecho, y también el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica impositiva. Asimismo, son las ideas fundamentales de la organización jurídica de una nación. Respecto a los fundamentos constitucionales del derecho financiero y tributario. Rodríguez (1982), explica que:

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento. (p. 38)

De acuerdo con los Artículos constitucionales 153, 175 y 204 que refieren a la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala, deben ser observados



como marco legal constitucional en materia tributaria, de los cuales se deriva de la creación de tributos, asimismo es oportuno indicar lo que al respecto citó del autor en derecho tributario, al respecto el Artículo 239, regula lo siguiente:

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

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias. (s. p.)

De acuerdo con el principio de legalidad, es imposible dejar de observar las bases de recaudación establecidas por esta norma constitucional, y que corresponde establecerlas bajo el principio de exclusividad, al Congreso de la República, nada más en norma de índole ordinaria y no reglamentaria.

El Artículo 239 constitucional continúa explicando en su contenido, la forma en que deben normarse las disposiciones reglamentarias, y que bajo ninguna circunstancia podrán contradecir o tergiversar las disposiciones por mandato constitucional, regule las bases de recaudación contenidas en los seis incisos mencionados, y que regula de la siguiente manera:



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

El principio de legalidad es uno de los principios rectores del derecho tributario, de tal carácter, es necesario desarrollar lo que para el efecto regula la Constitución Política de la República de Guatemala. De acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala, el principio de legalidad en materia tributaria, para normar impuestos ordinarios y extraordinarios, indica en el Artículo 239:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes. (s. p.)

En ese mismo sentido, el principio de legalidad constitucional en materia tributaria, se encuentra también regulado entre las otras atribuciones del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece: “**Artículo 171.-Otras atribuciones del Congreso.** Corresponde también al Congreso. (...) c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”. (s. p.)

Es importante determinar que la recaudación de los diferentes tributos creados a través de normas ordinarias tiene mandato constitucional de acuerdo con la lectura del Artículo

constitucional en referencia, entonces es necesario que todo este regulado a través de las normas ordinarias reguladores de tributos por su cumplimiento y aplicación.



En relación con el principio de legalidad en materia tributaria, en norma de índole ordinaria se refiere en el Artículo 3 de la siguiente manera:

Se requiere la emisión de una ley para. 1) Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformar y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base de recaudación y la tarifa o tipo impositivo. (...) (Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991, s. p.)

Para conocer más de acerca el principio de legalidad es importante traer a colación la doctrina contemporánea, lo que para el efecto se refieren los diferentes doctos, tratadistas y autores en derecho tributario. El principio de legalidad, según Villegas (2001) al citar a Giannini, consiste en:

La ley, en sentido formal es la manifestación de la voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa, y es la fuente inmediata de mayor importancia en el derecho financiero. Según el principio de legalidad financiera, todos los ingresos y los gastos estatales deben ser dispuestos o autorizados por el organismo legislativo. Las leyes no pueden, por otra parte, vulnerar los principios básicos establecidos en la constitución, ya que éstos tienen carácter de preeminencia sobre la facultad legislativa de dictar leyes. En consecuencia, si el legislador de alguna manera dejase de respetar tales principios constitucionales, el poder judicial tiene facultad de



declarar inválidas dichas leyes. (p. 131)

La importancia del principio de legalidad es acatar sus normas siempre que estén enmarcadas en una norma ordinaria y emitida por el Órgano Legislativo de acuerdo con las funcionalidades constitucionales, sin este ordenamiento, ninguna autoridad tanto administrativa como jurisdiccional está autorizada para acatarla, las cuales en forma automática se convierten en normas reglamentarias inválidas de pleno derecho.

Asimismo, como principio de imposición deben considerarse los postulados, de los cuales se deben asumir como limitaciones en las decisiones del Estado en cuanto a la adopción o creación de impuestos y la necesidad de su configuración. Al respecto, Jarach (1999) indica lo siguiente:

Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Desde ese aspecto el principio se funda en el postulado no taxation without representation. Concluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo a través de sus representantes para la validez de los impuestos. (p. 297)

El principio de legalidad es pilar fundamental en el derecho tributario, de tal forma que para Jarach (1999) la interpretación jurídica del principio de legalidad, deja diversos corolarios, los cuales se detallan a continuación por su importancia:



a) La necesidad de la ley como acto Parlamentario, para la existencia del impuesto. b) La indelegalidad en el Poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones. Este corolario no es siempre reconocido y en muchos países se acepta la delegación, aunque por ciertos recaudos y condiciones. c) La necesidad que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributario. Aquí también hay países en los que el principio se interpreta más rigurosamente y otros que admiten que basta la sanción legal para la creación del impuesto con sus características generales, librándose al Poder Ejecutivo la facultad de establecer los caracteres secundarios. d) Partiendo de la doctrina de que el impuesto is a matter of statute, not of equity se ha producido la interpretación literal y restrictiva de las leyes impositivas.

Superada esta doctrina en casi todos los países, se ha mantenido que la interpretación de dichas leyes debe fundarse en la letra y en el espíritu de las mismas, pero se ha negado la posibilidad de la creación de impuestos y exenciones por la vía de los procedimientos analógicos. e) Se ha negado toda facultad discrecional de la administración en materia de impuestos y considerado inconstitucional la norma que concediera esa facultad. f) Se ha considerado como inderogable por acuerdo de partes la obligación impositiva de los contribuyentes de derecho, sin perjuicio de la validez de los pactos entre ellos y de hecho para la carga del impuesto. También para la administración rige dicha inderogabilidad. (pp. 167-168) (sic)

Esta doctrina, muestra la necesidad de la existencia de una ley en materia de impuestos emitida por el parlamento, es decir, por el Congreso de la República, como regla obligatoria, en cumplimiento al principio de legalidad. En tal sentido, bajo ninguna circunstancia se le puede delegar tal atribución al Organismo Ejecutivo, ya que, por mandato constitucional, la norma



ordinaria debe contener la definición natural de los elementos de las bases de recaudación, bajo el espíritu y supremacía del Artículo 239 constitucional para el caso de Guatemala, y la indelegabilidad de la recaudación de los diferentes tributos por el ente recaudador, que para el caso de Guatemala le corresponde con exclusividad a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para Jarach (1999), existen antecedentes de atenuaciones del principio de legalidad y estas es en materia aduanera, consideradas para él, como medidas de urgencia las cuales, pueden ser contempladas en las leyes supeditándolas a requisitos de forma y fondo, con el objeto de evitar el discrecionalismo y la falta de control de la representación parlamentaria.

Al respecto del principio de legalidad, la Corte de Constitucionalidad como único ente de interpretación de la Constitución Política de la República de Guatemala, ha indicado lo siguiente:

A) Principio de Legalidad. El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el Artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto (s) pasivo (s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base de recaudación, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar. (Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 94, Expediente 2531-2008, Sentencia del 5 de noviembre de 2009, s. p.)



Este es uno de los principios más importantes del derecho tributario, el cual indica que el nacimiento de la obligación tributaria solo debe producirse con base en la existencia de una ley formal que lo establezca, pero además debe establecer claramente el concepto de hecho imponible o la base imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, (tarifa o tasa impositiva), las exenciones y todo aquello que resulte sustancial a la materia impositiva, con el objeto de establecer los elementos de la relación jurídica tributaria entre el Estado y sus contribuyentes tributarios.

Respecto de la potestad tributaria normativa, dentro del principio de legalidad en materia tributaria emanada del Estado, tiene dos clases de connotaciones, una de carácter formal y la otra de carácter material, las cuales se desarrollan a continuación.

La connotación formal implica que todo tributo debe ser aprobado por el órgano competente constitucionalmente establecido, para el caso de Guatemala, como ya se ha reiterado, corresponde al Congreso de la República de Guatemala, bajo el principio de exclusividad absoluta, dichas competencias están establecidas en los Artículos del 174 al 181 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Honorable Corte de Constitucionalidad indica, en cuanto a la connotación formal, que debe ser producto de un proceso legislativo atendiendo a las diferentes etapas del mismo, sobre todo aplicando las disposiciones establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala.



(...) Es legislativa decretar, reformar y derogar leyes. Emitida la ley por el órgano legislador y sancionada, promulgada y publicada entra en vigor, en el tiempo previsto o legal, siendo su texto, el de obligado acatamiento (...). (Corte de Constitucionalidad, Sentencia del 2 de agosto de 2000, dentro del expediente 1048-1999, s. p.)

En este fallo, se puede respetar con mucha claridad, que solo al Congreso de la República le corresponde decretar, reformar y derogar leyes en materia impositiva, a nadie más le corresponde esa función legislativa y debe ser en normas ordinarias y no las emitidas en normas reglamentarias.

La connotación material establece que no es tributo lo que no esté regulado y aprobado por el órgano competente constitucionalmente establecido, incluyendo todos los elementos naturales del tributo, a través de una ley, (reserva de ley).

Con respecto de la connotación material, la Honorable Corte de Constitucionalidad, en sentencia del 13 de mayo de 2008, dentro del expediente 2951-2006, se refiere de la siguiente manera:

El principio de legalidad se refiere a que el Congreso de la República le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado, y la justicia y equidad tributaria; lo cual además, de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deben determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias que deben



revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente. (s. p.)

En ese mismo sentido, en referencia a la connotación que se desarrolla, en sentencia del 18 de junio de 2013, expediente 2959-2012, el máximo Tribunal Constitucional guatemalteco, al hacer referencia a la ley como fuente de obligación tributaria, citó a Osvaldo H. Soler, quien estableció en su obra de *Tratado de Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo y Penal* (2011), que:

El sentido de la existencia de una ley formal, implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial, debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria; el hecho imponible, los sujetos, las alícuotas aplicables, la base imponible y las sanciones (...). (s. p.)

La doctrina que desarrolla el principio de legalidad hace alusión a las diferentes etapas que suele pasar dicho principio para su concreción en el derecho tributario para su interpretación, integración y aplicación, en relación con los actos o contratos como hecho imponible o hecho generador de tributos, los sujetos de la obligación tributaria, siendo estos el sujeto activo, que es el Estado como ente del monopolio de los tributos, y el sujeto pasivo, que son todos aquellos que contribuyen al sostenimiento del Estado, ya sea en forma directa e indirecta a través de los diferentes actos y contratos en que se contraen obligaciones de índole tributario, es ahí donde van inmersos las tarifas impositivas de los diferentes tributos acaecidos la parte alícuotas aplicables, sobre la base imponible, resultado de dichos actos y a falta de cumplimiento de los elementos explicados conlleva las sanciones a los deberes formales, sustantivas y materiales que regulan las



normas impositivas.

El principio de legalidad de reserva de ley, para Osvaldo Soler (2011), implica que las restricciones y obligaciones impuestas a los habitantes solo pueden ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular. (p. 108)

Para el principio de legalidad de reserva de ley, según Villegas (2001), surge el aforismo *Nullum Tributum sine lege* (no existe tributo, si no lo establece la ley) y postula que, para poder ser aplicado un tributo, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus **bases de recaudación**, asimismo, le corresponde a la ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley. (p. 67)

En relación con el aforismo indicado en el párrafo anterior, Villegas (2001), indica:

c) En virtud de una ley. No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciando el aforismo latino, “*nullum tributum sine lege*” (confrontado por Jarach, D., página 19) A su vez como todas las leyes que establezcan obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. (pp. 67-68)

Por otro lado, el tratadista en derecho tributario, Rodríguez (1982), indica en referencia al principio de legalidad, lo siguiente:



La potestad tributaria: La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y este lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia al principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues este debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y los gobernados que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente, a través del Poder Judicial, cuando este dirime las controversias entre la Administración y el gobernado, o entre el Poder Legislativo y el gobernado, sobre la legalidad o la constitucionalidad de las actuaciones de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo. (pp. 6 y 8) (sic)

La potestad tributaria, de acuerdo con el citado tratadista, corresponde con exclusividad al Estado, ese poder jurídico monopolista que la posee es que se establecen a través de normas ordinarias las obligaciones tributarias, el sostenimiento del gasto público, pero ese debe ser administrado por medio del Organismo Ejecutivo para la recaudación de los diferentes impuestos: Cabe destacar que la potestad tributaria tiene en un país netamente democrático, debe ser un acuerdo entre gobernantes y gobernados, un acuerdo entre sus ciudadanos para una mejor tributación. El tratadista en derecho tributario, Rodríguez (1982), sigue indicando:

Que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de



legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial según la competencia que les confieren las leyes. (pp. 6 y 8)

En las tres funciones está comprendida la función normativa que es una atribución del Organismo Legislativo por exclusividad, la de crear leyes; la función administrativa, en Guatemala le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad administrativa de carácter autónomo, descentralizado y con funciones independientes administrativas y económicas para el ejercicio de sus atribuciones del sistema o régimen tributario; y a falta del incumplimiento de los ciudadanos en el pago de sus obligaciones tributarias, le compete a la función jurisdiccional aplicar a través de la coercibilidad lo que establece el derecho tributario.

El tratadista Rodríguez (1982) esquematiza el poder jurídico tributario del Estado, en el cual se puede apreciar que el aparato estatal tiene el monopolio total del sistema tributario en sus diferentes funciones normativa, administrativa y jurisdiccional, para mejor ilustración, se presenta la siguiente imagen del Poder Tributario del Estado.

### Figura 1

*Mapa de funciones del Poder Tributario*



Fuente: Rodríguez (1982)



Del principio de reserva de ley, el máximo Tribunal Constitucional de Guatemala, se ha pronunciado, según fallo del 13 de mayo de 2014, dentro del expediente 217-2013, de la siguiente manera:

El establecimiento de los Tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...) El régimen constitucional guatemalteco, no sólo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcance de la obligación) estén establecidos en la ley (...), la justificación jurídica e histórica del **principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva**, puesto que del Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el Legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe. (Fallo emitido en los expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-1996, s. p.). (La negrilla es propia)

El principio de legalidad de reserva de ley en materia impositiva, analizados por el máximo tribunal constitucional, en los expedientes acumulados se debe a que existían en un mismo sentido, denuncias sobre la inconstitucionalidad de una norma que violentaba el principio de legalidad constitucional, o reserva de ley que incumplía con la solemnidad de los pasos para la formación y que esta norma fuera una ley positiva y vigente.

Respecto del principio de legalidad de reserva absoluta de ley, se establece que todas las bases de tributación deben estar reguladas por normas con rango de ley, por lo que, en dicho rango de ley, no tienen cabida las disposiciones reglamentarias, ya que en las leyes ordinarias



deben establecerse los elementos naturales de los tributos.

Giuliani Fonrouge (1997), al referirse a este elemento del principio de legalidad, explica que: “De la importancia de este principio da idea el hecho de que las constituciones escritas lo incluyan en el texto, pues la organización democrática refirma el concepto de que solo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones”. (p. 364)

De lo acertado por el citado autor, se concluye que, para el caso de Guatemala, únicamente le compete al Organismo Legislativo, crear, decretar, suprimir normas de índole tributaria. Pueden proponer normas otras entidades que de acuerdo con la Constitución tienen iniciativa de ley tales como, los diputados al Congreso de la República, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral, sin embargo, toda iniciativa de ley debe ser gestionada a través de los pases de ley en el Pleno del Congreso de la República.

El principio de legalidad en la reserva de ley rige en forma relativa y se da cuando solo para determinar algunas bases de tributación se exige su establecimiento en ley (hecho generador y sujeto de obligación) pudiendo el resto de la norma ser regulado mediante normas de rango distinto a la ley.

En relación con el principio de legalidad de reserva relativa de ley, es importante hacer un paréntesis, esta figura complementaria al principio de legalidad, se contrapone a la Constitución Política de la República de Guatemala, es de tomar en cuenta, específicamente en el Artículo 239, que establece que las bases de recaudación deben estar plasmadas en una norma de carácter ordinario, emitida por el Congreso de la República, como elementos naturales del tributo



y no en normas de índole reglamentario u otras normas de rango distinto.

Giuliani Fonrouge (1997), al referirse a este elemento reserva relativa de ley del principio de legalidad, indica: “Es doctrina admitida -ha dicho también- que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la ley”. (p. 365)

El principio de legalidad de preferencia de ley consiste en que la ley es superior a cualquier reglamento circular o cualquier otra clase de disposición, respeta la jerarquía normativa, por lo tanto, las normas contenidas en estos no pueden contrariar u oponerse a las disposiciones de la ley. En otras palabras, bajo el esquema de la jerarquía normativa guatemalteca y con el apoyo de la doctrina contemporánea en materia tributaria, esta disposición del principio de legalidad, viene a concretar y confirmar que solo sí y solamente sí, las normas ordinarias son las únicas que deben normar las bases de recaudación de los tributos.

El principio de legalidad preferencia de ley, implica que, ante cualquier norma emitida por cualquier organismo o dependencia del Estado, los ciudadanos no están obligados al sometimiento y cumplimiento de obligaciones tributarias recaídas en ellas, que no estén enmarcadas dentro de las disposiciones constitucionales.

## **2.4. Principio de seguridad jurídica**

El principio de seguridad jurídica tiene una relación directa con el principio de legalidad, pues la existencia de un ordenamiento jurídico constituye en sí misma una garantía de seguridad, fundamento y justificación de las instituciones jurídicas y al propio estado de derecho.



En tal sentido, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en relación al principio de seguridad jurídica, en sentencia del 5 de junio de 2008, dentro del expediente 3846-2007. “El principio de seguridad jurídica se refiere al marco legal dentro del cual se toman las decisiones individuales, por esto es importante que dicho marco sea confiable y estable (...)”. (s. p.)

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria viene a reforzar al principio de legalidad, ya que cuenta con varias características que la hacen propia en su desarrollo, es así como se pueden mencionar las siguientes de acuerdo con la sentencia del 5 de junio de 2008 dentro del expediente 3846-2007:

- 1) Es un deber del Estado;
- 2) Implica confianza en leyes, coherentes e inteligibles;
- 3) Leyes deben ser aplicadas en conductas posteriores a su vigencia;
- 4) Leyes emitidas por un órgano competente. (Principio de legalidad);
- 5) Conocimiento de disposiciones con fuerza jurídica; y
- 6) Leyes y disposiciones aplicadas por autoridad competente. (s. p.)

Las características anteriores, no complementan el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica, además concretan el deber del Estado en proteger la seguridad y certeza jurídica, en actos y contratos suscritos entre sus ciudadanos, a través de la emisión de normas coherentes con la realidad nacional o a la vanguardia de las tecnologías y la globalización en pleno siglo XXI. Estas normas deben ser emitidas de acuerdo con las funciones establecidas por la propia constitución, cumpliendo con el principio de legalidad y que sean aplicadas por los órganos jurisdiccionales competentes.



En relación con el principio de seguridad jurídica en el derecho tributario, Villegas (2001) indica lo siguiente:

La significación económica de las leyes impositivas consiste en que mediante ellas se regula ese traspaso de riqueza en forma que el Estado cubra sus gastos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas. Pero dentro de esas necesidades esta también el respecto a la propiedad privada, así como a la libertad, la seguridad jurídica, y a las demás garantías que protege la Constitución. A su vez, esta protección de garantías es la finalidad de todo el derecho. (p. 149)

La seguridad jurídica es muy importante para el desarrollo y progreso de una nación, en tal sentido, como ya quedó explicado, es un deber del Estado el protegerla, como una garantía constitucional, para que sus habitantes puedan vivir en total tranquilidad después de contraer actividades comerciales, paz y armonía en protección de sus intereses y sobre todo cuando dicha sociedad pone en función inversiones, para generar empleos, y como consecuencia generar tributo para el fisco.

En cuanto a la forma de interpretación del derecho tributario, Villegas (2001), con respecto del desarrollo del principio de seguridad jurídica indica lo siguiente:

Se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical, etimológico de sinonimia. Los fines de este método consisten en asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica filosóficamente, significa aplicar rígidamente las ideas racionalistas: si el derecho



se resume en la ley, conocer la ley es conocer el derecho. (p. 168)

Es tan amplio el principio de seguridad jurídica, que los diferentes autores indican, que cuando se regulan ciertas circunstancias fácticas o hechos hipotéticos, las normas deben utilizar palabras claras, concisas y precisas, entendibles para que los habitantes puedan entender su alcance general y su cumplimiento obligatorio y sus consecuencias jurídicas de los derechos y obligaciones que de ahí se originan como normas.

Para el filósofo y ensayista ilustrado Charles Louis de Secondat, Barón de Montesquieu (1748), en su obra *De l'esprit des lois (El espíritu de las leyes)*, decía “que los jueces eran solo la boca que pronunciaban las palabras de la ley”. (s. p.)

## **2.5. Principio de igualdad (generalidad)**

El principio y/o garantía constitucional de igualdad, regula que las personas deben gozar de los mismos derechos y las mismas limitaciones determinadas por la ley, es decir, sin discriminación y sesgo. Lo cual, está regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que estipula: libertad e igualdad.

En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar una conducta fraternal entre sí. La Corte de Constitucionalidad, como máximo Tribunal Constitucional, ha señalado en referencia a este principio lo siguiente:



Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el Artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado (...) (Corte de Constitucionalidad, Expedientes acumulados 42-91; 43-91; 52-91 y 641-2003, s. p.)

Acertado lo indicado por el máximo tribunal constitucional guatemalteco, en relación con el principio de igualdad, el cual tiene mucha relación con lo argumentado por la abogada ecuatoriana Díaz (2011), en cuanto al tratamiento que se le debe dar a los contribuyentes afiliados a los diferentes impuestos, y que bajo ninguna circunstancia debe haber discriminación alguna, en virtud de la contribución a la que está reglada en las normas tributario. El principio de igualdad, de acuerdo con la autora Díaz (2011), explica:

El principio de igualdad en el Ecuador. La uniformidad se traduce en una igualdad frente a la ley tributaria, todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria, lo que se traduce que ante la Ley todos somos iguales, sin distinción o discriminación alguna. Este



principio tiene su fundamento en el precepto constitucional de que todos los habitantes son iguales ante la ley, por lo que esto significa que no pueden concederse beneficios, exenciones, ni tampoco imponerse gravámenes por motivo de raza, color, sexo, idioma, religión, origen social, posición económica, o por motivos de cualquier índole. (p. 140)

El principio de igualdad tributaria, de acuerdo con la aplicación en la Ley tributaria ecuatoriana, viene a reflejar cómo este principio también se aplica en Guatemala, haciendo la comparación obligatoria, en cuanto al tratamiento ante la ley en lo concerniente a que todas las personas son iguales y que deben ser tratadas sin distinción o discriminación, aunque existan determinados beneficios fiscales. En el caso de Guatemala, donde se aplica la Ley Maquilas y la Ley de Zonas Francas, los cuales gozan de determinados beneficios como ya quedó apuntado, es un sector polémico en nuestro medio. Sigue manifestado Díaz (2011), lo siguiente:

La igualdad tributaria ha venido siendo utilizada en un doble sentido primero porque supone la paridad de tratamiento entre los sujetos obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, con exclusión o prohibición de cualquier privilegio o discriminación. El principio de igualdad se manifiesta como base del tributo, implica que cada individuo contribuirá en relación, o en proporción a su capacidad económica. Esto ha provocado que las legislaciones de algunos países, entre ellos el nuestro, hayan preferido consagrar dos principios tributarios: Igualdad y Proporcionalidad (o capacidad contributiva). (p. 140)

En Guatemala, existe dicotomía en la separación o clasificación de contribuyentes, inclusive hasta en la orientación en el pago de sus impuestos, sin mencionar aquella gama de



contribuyentes que la misma legislación divide para que cierto grupo goce de determinados privilegios tributarios, a cambio de generar supuestos fuentes de trabajo y que generan remuneración. Sin embargo, cuando se analiza la realidad de las operaciones de estos contribuyentes, lo que se encuentra es discriminación de la clase trabajadora, en cuanto a la remuneración y condiciones infrahumanas en los puestos o lugares de trabajo, como en el caso de las maquilas. Díaz (2011), al retomar a José Moreno Padilla, en el desarrollo del presente principio, explica que:

Existe una dicotomía entre la igualdad legal y la realidad; esta última es una lacerante desigualdad; entonces se pueden preguntar los legos en el derecho: ¿Qué se consiguió con el principio de la aplicación igual ante la ley? Realmente este principio fue plenamente justificado en su origen, toda vez que la demanda popular exigía terminar irremisiblemente con los privilegios. (p. 141)

El principio de generalidad se refiere a que la tributación va encaminado a toda la población de un determinado territorio, en igualdad de condiciones para el sostenimiento del Estado, es decir, todos debemos contribuir a dicho sostenimiento, entonces va íntimamente ligado al principio de igualdad, de tal manera que se pasó a la acepción de tal principio.

(...), la referencia a todos los que componen una clase o un todo sin determinación a una persona o una en particular. Es decir que, las leyes tributarias deben hacer referencia de manera abstracta o de manera genérica, sin referirse a un grupo o persona en particular, lo que crearía un tratamiento discriminatorio y, por lo tanto, inconstitucional. El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido a gobernados para que cumpla con una exigencia; la cual es, tipificar como hecho



imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. (Díaz, 2011, p. 140)

El principio de igualdad, se basa, en que se trate con igual las circunstancias iguales y con desigualdad las circunstancias desiguales. En tal sentido Pont (1985), explica que: “las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo” (p. 35). A través de este principio, obviamente se garantiza que el trato que reciba la generalidad de contribuyentes, lejos de eludir a un trato uniforme.

En primer lugar, en el principio de igual y generalidad en el derecho tributario, todos los ciudadanos de una nación deben concurrir al financiamiento del gasto público, en virtud de su capacidad contributiva, es decir, que la obligación de pagar tributos recae para todos los habitantes, sin distinción, cuando acaecen los supuestos hipotéticos de la norma, siempre que se tomen en consideración sus índices de capacidad económica, bajo los parámetros que estipulan en primer lugar los preceptos constitucionales, en segundo lugar en las normas de índole ordinario y su forma de recaudación a través de normas de carácter reglamentario sin, tergiversar las dos normas impositivas anteriores.

El tratadista argentino en derecho financiero Giuliani (1997), en relación al principio de igualdad o de isonomía, indica que:

El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época



procedente, luego adquirió difusión universal, y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación. En realidad, había sido enunciado anteriormente por Adan Smith (en 1767), en sus conocidas máximas sobre la imposición, al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado “en proporción a sus respectivas capacidades” y que calificaba de esta manera: En la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición. (pp. 367-368)

Esto implica que el principio de igualdad debe ser que las cargas públicas contributivas para el sostenimiento del Estado, a través de sus habitantes, sean de carácter general y de acuerdo con su capacidad. Como complemento al desarrollo del principio de igualdad, Giuliani Fonruege (1997) se refiere al principio de generalidad, en la forma siguiente:

Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente las categorías de persona o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas. Quiérase significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto. (p. 371)

En cuanto a la igualdad tributaria puede entenderse, al proyectar la idea ya generalmente aceptada de igualdad general, la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentren en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes.



Calvo (1997) se refiere sobre esta proyección al principio de igualdad en materia tributaria a que “La igualdad ante la ley, preside la igualdad tributaria y “la refrenda” en cuanto supone una actitud del poder constituyente contra la discriminación y un imperativo para los poderes públicos, comenzando por el legislativo”. (p. 88)

El principio de igualdad exige que, a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas por los propios congresistas o quienes tengan a sus veces la creación de normas de índole impositivas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados por los tributarios, que a la larga son quienes tributarán para el sostenimiento del Estado y sus necesidades.

## **2.6. Principio de equidad y justicia tributaria**

Este principio constitucional está regulado en el Artículo 135, inciso d), y el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual se refiere que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea con base en la capacidad de los ingresos obtenidos, y, por lo tanto, los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo.



La Honorable Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en sentencia del 25 de enero de 2001, expediente 2591-2000, en referencia a tal principio en la siguiente forma:

En efecto, existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos al fisco sean justos y equitativos, por lo que, para cumplirla, los impuestos deben ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de la riqueza del obligado (...). El principio de justicia distributiva implica que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos, porque los mismos sirven para fines sociales y son necesarios para la subsistencia del Estado, y por esto la equidad concede universalidad al tributo. (s. p.)

En virtud del desarrollo del principio de equidad, Villegas (2001), se refiere en su tema de la apreciación crítica del gravamen, de la siguiente manera:

La base de imposición no es ya el patrimonio (activo menos pasivo), sino sólo la primera parte, ante lo cual puede darse la situación de activos importantes pero acompañados por pasivos sustantivos, en cuyo caso el gravamen no consulta la verdadera capacidad contributiva y no garantiza el principio de igualdad. (p. 613)

Como se puede apreciar, el principio de igualdad ante cualquier operación matemática o diferenciación entre el activo (patrimonio) y pasivo (obligaciones), de los contribuyentes, conlleva una consecuencia a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, es decir, al pago de los diferentes impuestos; ante tal situación el sistema o régimen tributario debe estar acorde a que se garantice el principio de igualdad ante los particulares, situación que debe ser analizada por el órgano que encargado de la creación de los

tributos en sus diferentes manifestaciones.



Por su lado Zavala (1998), en referencia al principio de equidad o justicia tributaria, indica:

Este principio es de gran trascendencia y el que más vinculado está con el ejercicio racional del Poder Tributario. En efecto sabemos que el Estado, en el ejercicio de su soberanía viene a crear o establecer tributos y sabemos que ese poder debe ejercerse dentro de ciertos parámetros, a fin de evitar que vaya a gravar excesivamente a los contribuyentes. Se trata que el tributo se va a establecer en atención al contexto social al cual se va aplicar y de esta forma, en ningún caso, el tributo puede establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que caen en el hecho gravado. Se deben utilizar mecanismos instrumentales a fin de que el principio se cumpla, tales como los créditos, impuestos con tasa progresiva y tramo exento y exenciones, evitando así que el tributo pueda afectar y causar un gravamen mayor a unos sujetos que a otros. (pp. 17-18)

Complementariamente, para García Viscaino (1997), tratadista en derecho tributario, en referencia al principio de equidad o justicia tributaria, indica: “La existencia de una base objetiva e igualitaria de valuación inmobiliaria, en la medida en que sean fijados gravámenes iguales a todos los contribuyentes que se hallan en condiciones análogas”. (p. 348)

García Viscaino, (1997) al citar a López Varela, explica que:

La carga impositiva debe ser distribuida equitativamente en toda la población, y no que arbitrariamente se grave a unos pocos para lo cual se necesita llegar previamente a



conclusiones acerca de la repercusión e incidencia, es decir, se debe prever quiénes son los que económicamente deberán cargar con el tributo, a fin de cuentas. Para establecer la medida equitativa en que los individuos deben contribuir al sostenimiento del Estado por medio de los tributos -lo cual implica que la tributación sea justa- corresponde efectuar valoraciones axiológicas (...). (p. 48)

El principio de justicia y equidad, se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, así de explícito; en proporción a su capacidad económica o sea con base en sus ingresos, por lo tanto, los impuestos deben ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y en forma equitativa, en forma proporcional.

Este principio tiene fundamento, en los Artículos 135, inciso d), y 243, ambos de la Constitución Política de la República de Guatemala; de esa cuenta, el pago de las obligaciones tributarias tiene una exigencia constitucional, sin embargo, es importante traer a colación lo que para el efecto regula el Artículo 14 del Código Tributario y sus reformas, al citar lo siguiente: “La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente” (s. p.). Con este fundamento legal, los ciudadanos están obligados a tributar en forma voluntaria, sin requerimiento del ente exactor, de lo contrario, el pago de los tributos, serán solicitados de manera coactiva, en forma administrativa o jurisdiccional.

En Guatemala debe existir una justa distribución de las cargas impositivas, debido a la estructura social, no todos los ciudadanos-contribuyentes tienen las mismas capacidades tributarias, para soportar y responder el pago del tributo; es por ello que debe atenderse siempre a esa condición particular del conglomerado económica del sujeto pasivo.



En síntesis, los principios de justicia tributaria que fija la Constitución son: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad de bienes. Sin embargo, el principio de justicia tributaria en sí mismo no ha sido definido ni aplicado unilateralmente, por el contrario, se pueden encontrar sentencias donde se acuda a la justicia tributaria por elevación o relación con una infracción legislativa grave de algún principio constitucional de los citados. Pero no directamente por la violación de la justicia tributaria en sí misma.

Ciertamente el precepto constitucional se refiere al principio de justicia como un sistema tributario justo, y sin perjuicio de que la justicia sea también un valor superior del ordenamiento jurídico, la justicia tributaria deberá atender al sistema sobre el que se articulan los tributos. Es más, el principio de justicia tributaria no es independiente, ni exclusivo de un tributo o varios de ellos, es un mandato constitucional al legislador ordinario, para que respete su función legislativa, cada vez que articule o norme una institución de derecho tributario, sea esta impositiva o de cualquier otra naturaleza de acuerdo con sus funciones y atribuciones constitucionales.

## **2.7. Principio de capacidad contributiva o capacidad de pago**

Este principio o garantía constitucional, tiene su fundamento en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que preceptúa: “Principio de capacidad de pago: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. (s. p.)

El principio tributario de capacidad contributiva, es la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, para sostener los gastos del Estado, no por ser mayor de edad, ya se

tiene esa capacidad de pago de tributos. Ello implica, que no se puede gravar allí donde no existe tal aptitud del principio de capacidad contributiva. Para tener una mejor comprensión a este principio, la honorable Corte de Constitucionalidad, ha manifestado lo siguiente:



Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo con la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta. (Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 37, Expediente 167-95, s. p.)

Este principio también se conoce como principio de capacidad económica, capacidad contributiva o capacidad de pago, establecidos en los Artículos 119 y 243 de la norma constitucional, los cuales al momento de crear un determinado impuesto, el organismo legislativo debe considerar en su análisis, hasta donde los gobernados tiene esa capacidad contributiva de acuerdo con sus ingresos brutos o activos que se tienen a disposición en sus libros contables, con el objeto de que ese impuesto no sea confiscatorio de bienes, lo que a todas luces es prohibido

por el Artículo 243 de la norma constitucional.



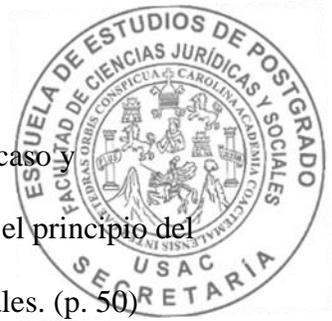
De acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala (1985), el tributo que se establezca en norma ordinaria, debe estar íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, con ello se evita gravar la mayor parte de las rentas, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente sus márgenes de ganancia, utilidades o dividendos, al igual que merma la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas, evitando con ello desmotivar la inversión que permita el desarrollo del país. (s. p.)

El tratadista español en derecho tributario, Pérez Royo (2008), citando a José María Tovillas Morán, en referencia al principio de capacidad contributiva, indica:

El legislador no puede establecer tributos si no es tomado como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con la que el mismo se ponga de manifiesto el índice seleccionado de capacidad económica. Un tributo que se aplicará sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional. (p. 58)

García Viscaino (1997), en referencia al principio de capacidad de pago o capacidad contributiva, indica que:

Implica entender al sector público la regla comercial del sector privado acerca de que los bienes y servicios deben ser pagados por quienes los usan. Esta teoría argumenta, además; que todo sistema tributario basado en el principio de capacidad contributiva, al gravar más fuertemente a quienes ganan un ingreso superior y acumulan riqueza,



inevitablemente desalienta la iniciativa y castiga el éxito, premiando el fracaso y retardando, de tal forma, el desarrollo económico. Sostiene, asimismo que el principio del beneficio puede ayudar al mejor ajuste de la producción de servicios estatales. (p. 50)

De acuerdo con lo referido por el autor, a todas luces se debe premiar la inversión, que busca desarrollo y fuentes de trabajo, la obtención de ganancias de ese capital privado y no castigar más con tasas impositivas por el hecho de haber obtenido un margen de utilidades o dividendos durante determinados ejercicios fiscales, a más cargas impositivas de los Estados, menos será la inversión, no solo de capital nacional sino también de capital extranjero.

En la misma interpretación y aporte al principio de capacidad contributiva, García Viscaino, (1997) continúa explicando que:

Luego de expresar que el principio de capacidad contributiva coincide con la etapa en que el Estado comienza a dirigir, orientar o intervenir la economía, pasando por los estadios de la “capacidad económica” y la “capacidad de prestación”, al justificarse que las riquezas sean gravadas en razón de los sujetos y más tarde en función política, económica y social, Luqui destaca que el mencionado principio “no conforma un criterio objetivo”, ya que depende de una apreciación política efectuado por el legislador con relación a cierta riqueza, y fundada en los fines que quiere alcanzar. “La capacidad contributiva, pues, es una forma de valorar la capacidad económica o de prestación en función de los referidos fines” y tal valoración es de naturaleza esencialmente política. (p. 56)

Para el caso de Guatemala específicamente, el sistema o régimen tributario es netamente de carácter político, según el gobierno de turno, es así como se recetan cambiar los impuestos



hasta con sus nombres y colores proselitistas; un ejemplo es el Impuesto de Solidaridad, el cual fue decretado durante el gobierno del partido político *Unidad Nacional de la Esperanza*, que dijeron que se caracterizaba por ser un gobierno de solidaridad, todo ello sin tomar en consideración la capacidad contributiva, la capacidad económica y la capacidad de pago de los tributarios.

## **2.8. Principio de no confiscación de bienes**

Este principio constitucional, prohíbe establecer tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o bien, que afecten al mínimo necesario o vital que cada sujeto pasivo necesita para afrontar sus necesidades básicas.

Los Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, prohíben de manera categórica la confiscación de bienes de los guatemaltecos, que lleven implícito un pago de impuestos que menoscaben su patrimonio, de esa cuenta Giuliani Fonrouge (1997), al referirse al principio de no confiscación de bienes, indica:

Desde el momento que la Constitución nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusoria tales garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias. (p. 373)

En el derecho tributario, el principio de no confiscación de bienes o también conocido como de no confiscatoriedad, consiste en que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado, nunca podrá ser tal que conlleve la privación completa de su patrimonio y sus ingresos



brutos obtenidos por el sujeto pasivo, es decir, el cien por ciento (100 %) de su patrimonio.

García (2002), se refiere de la siguiente manera al principio de no confiscación:

El principio se materializada con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de los recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes. (p. 34)

El principio de no confiscación, está prohibida en Artículos constitucionales, lo cual implica que ninguna norma ordinaria puede imponerla, también es compartida por el tratadista frente a la intervención estatal, con el objeto de obtener recursos. Los habitantes pueden gozar de sus bienes con absoluta libertad, después de contribuir y cumplir con sus obligaciones tributarias, sustantivas, formales y materiales frente al fisco.

## **2.9. Principio de progresividad**

El principio de progresividad, en el derecho tributario y hacienda pública, implica que el tipo de gravamen es una función creciente de la base imponible en todo sistema o régimen tributario: esto es, a medida que crece la capacidad económica de los sujetos pasivos, crece el porcentaje de su riqueza o de su ingreso brutos o activos que el Estado en un tipo o tasa impositiva que exige en forma de tributo.

En el mismo sentido, ha de ponerse de relieve el entramado existente entre los principios tributarios analizados y el principio de progresividad. Partiendo de que la progresividad supone que los tipos impositivos de algún impuesto del sistema tributario, se establezcan de modo que, a



un aumento de la base imponible corresponda un incremento de la deuda tributaria más que proporcional. El principio de progresividad se manifiesta como un principio necesario e instrumental al servicio del principio de capacidad económica y para lograr como resultado global en un sistema tributario, inspirándose en dicho principio, resulte justo de su aplicación.

De este modo, la progresividad ha de ir referida a una universalidad de contribuyentes que permita contemplar la totalidad de la situación económica del sujeto pasivo (renta, patrimonio o consumo). Para Queralt, Lozano, y Poveda, (2008), ambos autores, se refieren al principio de progresividad, de la manera siguiente:

La progresividad del sistema tributario, es una manera 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 puede ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines previstos por la propia progresividad por imperativo constitucional, el cual tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad. (p. 61)

Como se puede observar, el principio de progresividad va íntimamente ligado al principio de no confiscatoriedad, porque de una u otra manera controla los ingresos de los contribuyentes, de la renta (ingresos) o patrimonio (activos), en determinados periodos impositivos fiscales, esto no quiere decir que por inconveniencia el Estado, al ver que sus ciudadanos obtengan mejores ingresos en rentas, pretendan gravar con más impuestos o incrementar los tipos impositivos de los tributos existentes, sino que en proporción a la capacidad contributiva de estos tributarios, en tal sentido, debe cuidarse la gallinita de los huevos de oro, porque de ellos deriva el sostenimiento de las cargas impositivas que decreta el Estado para servicios de los particulares.



## 2.10. Principio de la no doble o múltiple tributación

Este principio se fundamenta en que, dentro de un Estado, no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces por un mismo, por dos o más sujetos activos de la relación jurídica tributaria. Queda prohibido constitucionalmente al sujeto con potestad tributaria realizar ese tipo de gravamen, al establecer tributos cuyos hechos generadores den nacimiento a más de una obligación tributaria a sujetos activos. Se trata de evitar, con este principio castigar doblemente a los sujetos pasivos, que intervienen en la realización de un acto o contrato.

Giuliani Fonrouge (1997), indica en referencia a la doble imposición interna, lo siguiente:

El problema de la doble o múltiple imposición adquiere singular gravedad en los Estados de organización federal, por los conflictos que originan el ejercicio del poder tributario por parte de la Nación, las provincias (o estados o cantones) y los organismos locales (municipalidades, etc.), si bien no asume en toda análoga intensidad. (p. 379)

En Guatemala, este principio está prohibido constitucionalmente, su aplicación quedó limitada el poder constituyente al redactar la carta magna, Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que preceptúa:

Se prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar

al fisco. (s. p.)



De acuerdo con la norma constitucional, ni el Congreso de la República de Guatemala, que es el órgano unilateral y absoluto en crear impuestos en Guatemala, puede tratar de decretar impuestos que conlleven implícito la doble o múltiple tributación, en perjuicio de sus ciudadanos, de tal manera que, si esto surgiera, tal decreto sería objeto de inconstitucionalidades de parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, que se verían afectados en los ingresos y activos.

Al respecto, el tratadista peruano Pacci (1998), en su libro *Introducción al Derecho Tributario*, indica que:

Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República. Los tratados internacionales son los acuerdos internacionales por los que los Estados que, como fuente del derecho tributario, versan sobre aspectos tributarios y que pueden revestir distintas modalidades como convenios, acuerdos, protocolos y actas, con el objeto de evitar la doble o múltiple tributación entre los países miembros de acuerdo de Cartagena. (p. 22)

Como es posible observar, en diferentes países, inclusive se han suscrito tratados internacionales, con el objeto de evitar la doble o múltiple tributación, por una parte, que menoscabe los ingresos de los ciudadanos principalmente, dentro de sus territorios y por la otra a la renta de carácter internacional, ingresos obtenidos por sus empresas con sedes en otros países, que de una u otra manera tales países, se protegen ante la eventual suscripción y violación al citado principio.

## 2.11. Otros principios administrativos

Cabe mencionar que el principio constitucional de derecho de petición, que regula el

Artículo 28, establece:

Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. (s. p.)

Véase cómo la Carta Fundamental regula el derecho a plantear ya sea en forma individual o en forma colectiva solicitudes a las autoridades de la Administración Pública y estos están obligados a resolver dentro del plazo de treinta días y en materia tributaria, los ciudadanos no están obligados al pago previo de los impuestos, de acuerdo con los principios desarrollados; si la Administración Tributaria obliga al pago previo de los impuestos, en todo proceso administrativo o proceso contencioso administrativo, estas decisiones o actuaciones administrativas tomadas por la administración tributaria, prácticamente se convierten en confiscatorios de bienes.

No está de más mencionar los principios administrativos establecidos en el Decreto Número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso. Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito,





observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita.

Los mencionados principios administrativos, establecen que las gestiones administrativas ante la Administración Pública, serán de manera gratuita, deben ser impulsadas de oficio, siempre que sea a requerimiento de parte interesada cuando se presentan las solicitudes correspondientes, por escrito cumpliendo determinados requisitos establecidos para los administrados, observándose el principio constitucional de derecho de defensa de los gobernados.

La administración pública en general está obligada a acelerar el proceso administrativo, con el fin de resolver dentro plazo perentorio de treinta días (30) que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, la resolución debe ser sencilla y comprensiva de acuerdo con lo que se ha solicitado en el proceso administrativo y con total eficacia en la gestión del proceso administrativo tributario.



## CAPÍTULO III



### 3. Bases de recaudación en materia impositiva

#### 3.1. Los tres poderes del Estado, sus funciones y atribuciones en materia impositiva

De acuerdo con la técnica de los factores jurídicos empleados en la presente investigación, en función de un análisis exhaustivo de fondo donde se determina que en efecto se está violentando el principio de legalidad como garantía constitucional en materia impositiva en todas sus dimensiones, cuando un órgano de poder público, para el presente caso el Organismo Ejecutivo, está normando a través de una norma de carácter reglamentaria base imponible como bases de recaudación, elemento natural de los tributos, los cuales por mandato constitucional deben estar plasmados en una norma de carácter ordinaria, emitidos exclusivamente por el Congreso de la República de Guatemala, bajo ese concepto, se desarrolla lo siguiente.

En 1984 se celebraron elecciones generales para elegir diputados que integraran la Asamblea Nacional Constituyente, en virtud de que Guatemala, luego de estar administrada durante varios años por gobiernos de facto, es decir gobiernos militares, cuyo poder público fue conseguido a través de golpes de Estado. Las elecciones se dieron en un nuevo contexto, que consistía pasar de gobiernos de facto-militares a gobiernos electos popular y democráticamente, pero este poder constituyente legalmente establecido, tenía como objetivo principal redactar una nueva Constitución Política de la República de Guatemala, más moderna y acorde a los cambios globales de ese entonces.



Dentro de las facultades como diputados integrantes de la Asamblea Nacional Constituyente, representantes del pueblo de Guatemala, electos en forma libre y democráticamente para el efecto y con el objetivo primordial de organizar tanto jurídica como políticamente al Estado en el fortalecimiento del régimen de legalidad, para que tanto gobernados y gobernantes se sometieran con absoluto apego al derecho en la convivencia social, sin dejar a un lado sus derechos, obligaciones y responsabilidades como plenos ciudadanos.

La Asamblea Nacional Constituyente, al decretar la Constitución Política de la República de Guatemala la dividió en tres fragmentos: 1) la parte dogmática, que consiste en los derechos individuales, los derechos humanos de los guatemaltecos, y los deberes del Estado; 2) la parte orgánica, consistente en la organización y estructura del Estado de Guatemala, como el poder público para su ejercicio; y 3) la parte práctica que desarrolla las garantías constitucionales y la defensa del orden constitucional por medio de la Corte de Constitucionalidad.

Este último fragmento, en la defensa del orden constitucional, le corresponde a la Corte de Constitucionalidad, como máximo tribunal constitucional, basándose adecuadamente a los principios en que se desarrolla el amparo, como garantía contra la arbitrariedad del poder público, incluyendo a todas las entidades de carácter descentralizado y autónomo y otras semejantes; la exhibición personal, como garantía de la libertad individual de los ciudadanos, que se encuentre de la pérdida de ella o sufre vejámenes, para pedir que se restituya o se garantice la libertad, y la declaratoria de inconstitucionalidad de leyes y disposiciones generales como garantía de la supremacía de la Constitución.

En ese orden de ideas constitucionales, la Asamblea Nacional Constituyente dividió en tres poderes al Estado de Guatemala, el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial,



poderes públicos del Estado que están plenamente identificados en la parte orgánica de la Constitución Política de la República de Guatemala, precisamente de los Artículos del 140 al 262. Es así que cada poder público constituido tiene plenas facultades y atribuciones delimitadas para el pleno funcionamiento dentro de un Estado de derecho, funciones enmarcadas por la propia Carta Magna, como única norma constitucional de alta jerarquía.

En ese sentido, es importante detallar las funciones de los tres poderes del Estado en materia impositiva, poderes con funciones delimitadas por la Constitución Política de la República de Guatemala, atribuciones que debe ejecutar cada poder público, sin intromisión alguna de los otros poderes del Estado, de acuerdo con las normas que las regulan, tanto norma constitucional, como norma ordinaria. En ese orden, cada cual, poder u organismo del Estado, tiene su norma ordinaria a saber, Ley del Organismo Ejecutivo, Ley Orgánica del Organismo Legislativo y Ley del Organismo Judicial.

Con respecto del Organismo Legislativo, de la delimitación anterior, es importante hacer notar que a quien le corresponde emitir decretos es al Congreso de la República de Guatemala, de acuerdo con lo contenido en el Artículo 157 constitucional que indica: “Potestad legislativa e integración del Congreso de la República. La potestad legislativa corresponde al Congreso de la República (...)” (s. p.), de lo anterior se puede concluir, bajo el principio de exclusividad absoluta de la potestad legislativa, que solo le compete al Congreso de la República emitir decretos, reformarlos o suprimirlos, en cuanto a la emisión de decretos de carácter impositivo, para la creación de impuestos ordinarios y extraordinarios de acuerdo con las necesidades del Estado.



Al Organismo Ejecutivo le corresponde la emisión de los reglamentos de las normas específicas de cada impuesto existente en Guatemala; por imperio legal, en la misma emisión del decreto el Congreso de la República, en materia impositiva, le otorga la obligación al Organismo Ejecutivo para la emisión del reglamento correspondiente. A manera de ejemplificar el Artículo 179 del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, indica:

Reglamentos. Dentro del plazo de noventa (90) días contados a partir de la vigencia de cada libro de esta ley en el diario oficial, el Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, debe emitir los reglamentos o reformar los que correspondan, separadamente por cada libro de esta ley. (s. p.)

En tal sentido, el mismo legislador ordinario le otorga esa función reglamentaria al Organismo Ejecutivo, para la elaboración de las normas reglamentarias acatando lo regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Sin dejar de tomar en consideración, en referencia a los reglamentos, cuando indica:

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

En ese paraje constitucional, también la norma ordinaria contenida en el Artículo 4 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, regula en su penúltimo y último párrafos lo siguiente:



Son *nulas ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (s. p.)

Se puede mencionar otras atribuciones del Organismo Ejecutivo, especialmente en materia impositiva. Las funciones del presidente de la República de Guatemala, contenidas en el Artículo 183 inciso r), son: “Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisión en el orden administrativo”. (s. p.)

El Organismo Judicial juega un rol importantísimo en el quehacer diario de los procesos jurisdiccionales en materia impositiva. El Artículo 221 constitucional indica lo siguiente:

Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en casos de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso. (s. p.)

En ese orden de ideas, se ha establecido en forma cronológica las funciones y atribuciones concretas de los tres poderes del Estado consistentes estos en el Organismo



Legislativo, Organismo Ejecutivo y Organismo Judicial en materia impositiva, tanto en norma constitucional, así como en norma ordinaria, los roles que juegan en la recaudación de tributos para el funcionamiento de los aparatos estatales.

Además de las funciones y atribuciones constitucionales y ordinarias mencionadas, es importante indicar el rol de la Superintendencia de Administración Tributaria en el aparato estatal, de tal suerte para desarrollar en el mayor de los contextos lo que le corresponde a la Administración Tributaria en la recaudación de los diferentes tributos existentes y vigentes en el territorio nacional.

### **3.2. Atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en la recaudación de impuestos**

El Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas en el Artículo 19, regula en cuanto a las funciones de la Administración Tributaria: “son funciones de la Administración Tributaria, planificar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas aquellas actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídicos tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos”. (s. p.)

El mismo cuerpo legal, en el Artículo 98, le da determinadas facultades y atribuciones a la Administración Tributaria cuando indica:

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código, se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración,



recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y la de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. (s. p.)

Dentro de ese contexto legal, la norma tributaria faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria, de estar obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias: el texto legal es bien claro y conciso en precisar que debe velar por dicho cumplimiento en primer lugar. De esa manera indica también que en el ejercicio de sus funciones debe acatar y que actua dentro de todos los procesos administrativos, aplicación, integración e interpretación de las normas, del texto legal que consiste en la aplicación de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y las leyes específicas de cada impuesto existente y vigente dentro del territorio nacional.

Ese mismo cuerpo legal le otorga para ejercicio de sus funciones y atribuciones trece numerales específicos para el cumplimiento obligatorio como Administración Tributaria hacia el conglomerado de contribuyentes existentes. Además de esas funciones y atribuciones, el Congreso de la República, a través de reformas al Artículo 98, incorporó el Artículo 98 “A” del mismo cuerpo legal, en virtud de los movimientos económicos, sociales y políticos, era necesario actualizar las funciones y atribuciones de la Administración Tributaria, para darle mejores herramientas jurídicas-legales, en el quehacer diario, encaminado al incremento de la base tributaria y por ende en la recaudación de tributos, ya sea en forma voluntaria o coactivamente.

Como se indicó, a la Administración Tributaria fue necesario modernizarla y reformarla estructuralmente con el propósito de recaudar con efectividad los ingresos que el Estado requiere



para el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales, pero en particular con aquellas actividades que tienen relación con el gasto social, salud, educación, seguridad, vivienda e infraestructura, tomando en cuenta la modernización del Estado.

Es de tomar en cuenta que de los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la República de Guatemala, también se adquirieron los compromisos de llevar a cabo medidas administrativas y sobre todo una implementación de legislación en materia tributaria acorde con los tiempos con el objetivo principal de incrementar el producto interno bruto a cierto porcentaje, así incrementar la carga tributaria en el país, debido a los incrementos de delitos tributarios enmarcados en defraudación tributaria y al contrabando de mercancías en todas sus magnitudes.

Aunado a lo anterior, también era urgente fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, simplificando procesos administrativos engorrosos, tomando en cuenta una mayor efectividad de los sistemas informáticos que se aplicarían en mejorar la recaudación de impuestos, pero también debía incluirse una mejora continua en el servicio personal a los contribuyentes, con esta modernización o actualización se elevará la moral tributaria de los contribuyentes, pero sobre todo mejorar el gasto público, con la rendición de cuentas.

De tal manera que era necesario crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica propia, patrimonio y recursos propios, en el cual el Estado de Guatemala delegara las facultades plenas para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos. Esa entidad descentralizada funcionaría con independencia económica, con carácter funcional y administrativa. Es así como el Congreso de la República crea la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria a través del Decreto Número 1-98.



En ese orden de ideas impositivas, el citado Decreto crea a la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá funciones y atribuciones que le asigna la Ley Orgánica, gozando así de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos obviamente de carácter económico, así como que en sus recursos humanos la contratación fuera de carácter independiente a requerimiento de sus necesidades profesionales consistentes en las ciencias económicas y jurídicas entre otras.

Como objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, está la de ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas de:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con las excepciones legales los que administran y recaudan las municipalidades en todo el territorio nacional, bajo el principio de territorialidad contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala.
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero, entre otras funciones otorgadas por la ley orgánica.

Si bien es cierto que una de las funciones de la Administración Tributaria, es la aplicación de las normas reglamentarias, es necesario y menester hacer énfasis en que estas



normas regularan los procedimientos de recaudación de los tributos que tiene a su cargo, tanto impuestos de carácter interno como los tributos que gravan el comercio exterior. En ese orden se desarrolla la base imponible como bases de recaudación de tributos en el siguiente segmento impositivo.

### **3.3. La base imponible en norma constitucional, ordinaria y reglamentaria**

La base imponible como uno de los seis elementos naturales de los tributos, de acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentra como ya quedó fundamentado, en el capítulo segundo. El contenido está regulado específicamente en el Artículo 239 constitucional. Cuando la norma constitucional se refiere a determinar las bases de recaudación, e indica en el inciso d), La base imponible y el tipo impositivo.

Cuando la norma constitucional indica que le corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, es porque solo al Congreso de la República como organismo del Estado, es a quien le corresponde cumplir con ese mandato constitucional, a través de su comisión de finanzas y moneda del estudio y análisis para poder decretar impuestos ya sean estos ordinarios o extraordinarios según las necesidades del Estado.

Que esas necesidades del Estado deben reflejarse de tal manera que sean imprescindibles para el desarrollo y progreso de la población desde el punto de vista económico y social, pero sobre todo que el contribuyente tenga la capacidad contributiva. Para ello deben efectuarse estudios exhaustivos de todos los sectores de pensamiento de las ciencias económicas y jurídicas y de la población económicamente activa; deben llegar a acuerdos concretos, para que toda la



población contribuya como un deber cívico para sufragar los gastos públicos y que no se vea como una imposición antojadiza.

Debe existir un gasto transparente de todas las entidades centralizadas, descentralizadas y autónomas del Estado, como aparato estatal, que todos impuestos sean bien utilizados, primero en sus aspectos de recaudación, control, administración y fiscalización y segundo la rendición de cuentas del gasto público.

Continuando con el *quid* de la investigación, la base imponible como base de recaudación de acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala, es el cuarto elemento natural de los tributos, es decir, sin ese elemento impositivo, no puede cobrar vigencia una norma de índole tributaria que se esté creando o reformando, en virtud que se estarían vulnerando los principios constitucionales que rigen el derecho tributario.

De esa manera, como base de recaudación para determinar una obligación tributaria, no puede faltar ese elemento componente y vinculante con los otros elementos naturales de los tributos, no puede faltar el componente de acuerdo con el principio de legalidad, por orden constitucional, deben estar plasmadas y desarrolladas en normas ordinarias emitidas por el Congreso de la República, por mandato constitucional.

Ahora bien, al conocer que todo tributo debe contener una base imponible, se debe tener claro que se cumpla con ese mandato constitucional, partiendo de la Constitución Política de la República de Guatemala, el Congreso de la República, debe remarcar el cumplimiento de ese elemento natural al momento de la creación de determinado impuesto, ya sea este de carácter ordinario o extraordinario.



Asimismo, conociendo los tipos de filtros legislativos, conocidos legislativamente como pases de ley, en el Congreso de la República, toda iniciativa de carácter tributario, de acuerdo con los niveles de pesos y contrapesos, debe observar que todo tributo sometido a discusión, con el andamiaje jurídico guatemalteco, no puede permitir que se incumplan con esos seis elementos naturales de los tributos mencionados.

La fase o pase de ley siguiente por mandato constitucional, consiste en la sanción del Decreto proveniente del Congreso de la República, por parte del presidente de la República. Previo a dicha sanción el presidente Constitucional debe contar con un equipo jurídico de trabajo, para analizar si esa norma tributaria, al momento de la sanción y su publicación para que pueda entrar en vigencia, debe ser revisada para que no vulnere los principios y/o garantías plasmadas en la Constitución, también debe existir un dictamen de ese departamento jurídico presidencial, para mejor soporte jurídico donde se indique que no existe vulneración a los citados principios.

No obstante esos filtros existentes y desarrollados por la norma constitucional y la Ley Orgánica del Congreso de la República, se ha determinado que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se ha vulnerado el principio de legalidad, en virtud que en la norma ordinaria impositiva no se plasmó la base imponible, (como base parámetro), como base de recaudación por mandato constitucional, para efectuar el porcentaje de retención del Impuesto al Valor Agregado a los pequeños contribuyentes, por los Agentes de Retención, como el cuarto elemento natural de los tributos.

Aparejado al elemento natural de los tributos, como es la base imponible, lleva consigo el tipo impositivo, de esa manera el legislador constituyente, de acuerdo con la exégesis de la



norma constitucional, no puede existir una base imponible, sin que no lleve el tipo impositivo. Para efectos de cálculos matemáticos del impuesto, se determina la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, a manera de ejemplificación de un acto o contrato del pequeño contribuyente como hecho generador de tributo, en la compra de bienes o en la prestación de servicios por la suma de dos mil quinientos quetzales exactos, esta base imponible multiplicada por el tipo impositivo a la que esta afecta que le corresponde un cinco por ciento, determinándose así una obligación tributaria, por la operación efectuada para este contribuyente de ciento veinticinco quetzales como obligación tributaria a pagar.

El ejemplo anterior denota que, en efecto, sobre ese cinco por ciento que corresponde a la tasa impositiva del Impuesto al Valor Agregado, como impuesto a pagar, sí quedó plasmado en la norma ordinaria, siendo esta el Decreto Número 27-92 contenido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En ese orden de ideas, de acuerdo con la operación matemática, la retención a la base imponible por el cinco por ciento sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestación de servicios, le corresponde al Agente de Retención integrar al fisco.

No obstante que la norma ordinaria contenida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula en el Artículo 47 que en efecto se le debe aplicar la retención del cinco por ciento, como tarifa aplicable del impuesto sobre los ingresos brutos totales por ventas y en la prestación de servicios a los pequeños contribuyentes, esta norma no indicó cuál era la base imponible que debía aplicarse como monto parámetro para efectuar la retención correspondiente a dichos pequeños contribuyentes.

Al Congreso de la República es a quien le corresponde la creación de normas ordinarias por excelencia por mandato constitucional, respetando el principio de legalidad, pero no se



percato de dejar regulada la base imponible; en ese sentido, esa norma ordinaria no debió entrar en vigencia al faltar el cuarto elemento completo. No obstante que el Organismo Ejecutivo no tenía las plenas facultades de regular bases de recaudación, al momento de emitirse el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Acuerdo Gubernativo 5-2013, emitido por el presidente de la República, se incluyó ese monto parámetro cuantificado en dos mil quinientos quetzales, como bases de recaudación, para que el agente de retención cumpliera con su deber de retener el Impuesto al Valor Agregado, aplicando la tarifa impositiva del cinco por ciento a los pequeños contribuyentes.

Ese monto parámetro consistente en dos mil quinientos quetzales, como base imponible para efectuar la retención correspondiente, considerado por la Constitución Política de la República de Guatemala, como base de recaudación, quedó plasmado en una norma de carácter reglamentario, cuando este tipo de normas reglamentarias únicamente se deben limitar a normar los distintos pasos, fases o procedimientos de la recaudación de los tributos en sus diferentes contextos.

De acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala, en referencia a la jerarquía de normas, a las disposiciones de inferior jerarquía, como los reglamentos, donde también caben las disposiciones de carácter reglamentarias, en el Artículo 239, indica lo siguiente:

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



su recaudación. (s. p.)

En ese orden de ideas, de acuerdo con el párrafo constitucional plasmado, cuando indica que son *nulas ipso jure*, las disposiciones jerárquicamente inferiores, es decir de rango inferior a las disposiciones ordinarias, estas últimas emitidas por el Congreso de la República, esas normas inferiores que contradigan o tergiversen las normas reguladoras, no solo de carácter ordinario sino también de rango constitucional, que normen las bases de recaudación de tributos.

Indiscutiblemente, el reglamento citado regula esa base imponible como base de recaudación un monto parámetro de dos mil quinientos para efectuar la retención al pequeño contribuyente, lesiona completamente el principio de legalidad y certeza jurídica contradiciendo a la propia Constitución Política de la República de Guatemala, como norma de rango superior dentro del cuerpo normativo que rige a Guatemala.

El Organismo Ejecutivo concedor del derecho no debió incorporar a la norma reglamentaria una base imponible como cuarto elemento natural de los tributos consistente en la base de recaudación de acuerdo con la Constitución, como quedó plenamente evidenciado por la doctrina desarrollada en el capítulo segundo, todos los autores mencionados concluyeron en que solo le corresponde al Congreso de la República o parlamento la función y atribución de asentar en una norma ordinaria las bases de recaudación de los tributos, cumpliendo así como el principio de legalidad constitucional.

No porque al ente que le corresponde sentar esas bases de recaudación, se le haya olvidado cumplir con esa función legislativa bajo el principio de exclusividad legislativa de acuerdo con el Artículo 157 constitucional, el Organismo Ejecutivo se arrogue funciones y atribuciones que no le corresponde, cuando de la propia norma constitucional indica que el

reglamento únicamente se limitará a desarrollar el procedimiento para facilitar la recaudación de los tributos y no para desarrollar bases de recaudación, que es una función legislativa.



En ese orden de ideas, los reglamentos de las normas específicas en materia tributaria únicamente deben cumplir con ese mandato constitucional, sentar los procedimientos reglamentarios para que la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de sus diferentes dependencias administrativas, como ente ejecutor de normas sustantivas de índole tributario, realice su trabajo de recaudación, control, administración y fiscalización.

Cabe destacar que la propia Superintendencia de Administración Tributaria no se pronunció en cuanto a que la norma reglamentaria contenida en el Acuerdo Gubernativo 5-2013, emitido por el presidente de la República, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, estaba regulando una base de recaudación, como base imponible, con un monto parámetro para que al pequeño contribuyente le retenga el agente de retención el cinco por ciento, como tarifa a la que está sujeto este tipo de contribuyente.

Como entidad estatal, con una Intendencia de Asuntos Jurídicos y una Secretaría General, la Superintendencia de Administración Tributaria debió consultar a estas dependencias sustantivas, sí con la implementación e incorporación en una norma reglamentaria contenida en el acuerdo gubernativo indicado, no se lesionaban o vulneraban los principios y/o garantías constitucionales que rigen el derecho tributario, debido a que esta dependencia del Estado con autonomía propia, personalidad jurídica, está obligada a cumplimiento del principio de legalidad y juridicidad que la rigen en el ámbito tributario por mandato constitucional, norma ordinaria y reglamentaria.



Bajo ese régimen de cumplimiento de normas que regula el Artículo 3 del Código Tributario, contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, debe cumplirse con la jerarquía normativa para la recaudación, control, administración y fiscalización de los impuestos, tanto directos como indirectos vigentes en Guatemala, que regula como hecho generar de tributos todos aquellos actos y contratos celebrados por los contribuyentes y extranjeros bajo el principio de territorialidad contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Debe existir en Guatemala, una entidad dedicada a velar que no se vulneren los principios y/o garantías constitucionales que no se la Corte de Constitucionalidad, en cumplimiento de ese mandato constitucional.

### **3.4. La norma reglamentaria en la recaudación de tributos**

Es necesario reiterar, de acuerdo con la norma constitucional, que todo reglamento en materia tributaria, al momento de su elaboración, cuente con dictamen previo emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Directorio, como órgano colegiado y ente rector de la política tributaria del país, en virtud que la misma ley orgánica del ente fiscalizador, indica lo siguiente: “emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria” (s. p.); dicha opinión deberá incluir las implicaciones y los efectos fiscales, administrativos y económicos de las normas propuestas, asimismo, indica que debe opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los



beneficios vigentes, por conducto del Organismo Ejecutivo.

En ese orden de ideas, las normas reglamentarias deben llevar por mandato constitucional y norma ordinaria, ya desarrolladas de manera amplia, en primer término porque son disposiciones jerárquicamente inferiores, es decir de rango inferior a las disposiciones constitucionales y ordinarias, la primera emitida por una Asamblea Nacional Constituyente y la segunda obviamente emitida por el Congreso de la República, concibiendo, que no contradigan o tergiversen las normas reguladoras de las bases de recaudación de los tributos como elementos naturales.

En segundo término, al momento en que estas normas reglamentarias regulen bases de recaudación, como que se ha evidenciado a través de esta investigación, por imperio legal debería causar una declaratoria de inconstitucionalidad por los medios legales, por la Corte de Constitucionalidad, Tribunal constitucional que vela por la no violación de los preceptos constitucionales, de norma *nulas ipso jure* y ser expulsadas del ordenamiento jurídico tributario.

Bajo ese concepto, la función principal de los reglamentos debe limitarse, catalogadas dentro del andamiaje jurídico y fuentes del derecho tributario como disposiciones reglamentarias, las cuales no podrán modificar dichas bases de recaudación y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Entonces, los reglamentos deben regular y facilitar la forma de recaudación de los diferentes tributos a través de los procedimientos emitidos y los formularios que tenga a disposición la propia Superintendencia de Administración Tributaria hacia los contribuyentes y no regular bases de recaudación de tributos, que estos en efecto le corresponde un organismo del Estado, por mandato constitucional.

### 3.5. Violación al principio de legalidad en materia impositiva



En esta investigación se analizó a profundidad el principio de legalidad, principio rector de los seis elementos naturales de los tributos, principio que rige las bases de recaudación en materia impositiva, del análisis legal, doctrina contemporánea, jurisprudencia emanada de la máxima Corte Constitucional guatemalteca en materia constitucional y Tribunales Contenciosos Administrativos que conocen en materia tributaria.

A raíz de este análisis, se determinó que en efecto el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, emitido por el presidente de la República de Guatemala, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, violenta el principio de legalidad constitucional en materia impositiva, al momento de regular dentro del cuerpo normativo, una base imponible, consistente en un monto parámetro de dos mil quinientos quetzales, para que los agentes de retención de acuerdo con lo regulado en el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, y asimismo a lo regulado en los Artículos 28 y 29 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, puedan efectuar la retención al pequeño contribuyente, como lo indica el Artículo 49 del citado reglamento.

Para facilitar la recaudación del impuesto y el del cobro del mismo, los agentes de retención a que se refiere el Artículo 48 de la Ley, practicarán las retenciones a pequeños contribuyentes, únicamente cuando paguen bienes y servicios, cuyo valor sea mayor a dos mil quinientos Quetzales (Q2,500.00).

Este monto parámetro agregado por el Organismo Ejecutivo en la norma reglamentaria, como base imponible, por ende, como bases de recaudación de tributos, para la aplicación del



cinco por ciento, a la que está sujeta la retención para el pequeño contribuyente, violenta claramente el principio y/o garantía de legalidad contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en materia impositiva, específicamente en el inciso d) de la norma constitucional, consistente en base imponible y el tipo impositivo, que conjuntamente forman parte del cuarto elemento natural de los tributos.

De los autores en materia de derecho tributario y derecho financiero, tales como Rodríguez (1982), Villegas Lara (2001), Dino Jarach (1999), Guiliani Fonruege (1997), por mencionar a estos connotados autores en materia tributaria, coincidieron dentro de la doctrina contemporánea citada, que en efecto le corresponde al Organismo Legislativo, o Parlamento, sentar las bases de recaudación en norma ordinaria, en cumplimiento al principio de legalidad y reserva de ley, emanado de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Asimismo, en sentencia del 2 de agosto de 2000, dentro del expediente 1048-1999, el máximo tribunal constitucional indicó que es función legislativa decretar, reformar y derogar leyes. Emitida por el órgano legislador y sancionada, promulgada y publicada entra en vigor en el tiempo previsto o legal, siendo su contexto, el de obligado cumplimiento.

En el ordenamiento jurídico de carácter ordinario se determinó que en efecto solamente le corresponde al Organismo Legislativo decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, tal como lo cita el Artículo 3 del Código Tributario y sus reformas, cuando, materia privativa, se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo, en cumplimiento al Artículo 239 constitucional, sentando las bases de



recaudación de acuerdo con las necesidades del Estado, consistente en:

- a) El hecho generador de la relación tributaria.
- b) Las exenciones.
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.
- d) La base imponible y el tipo impositivo.
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos.
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Se puede concluir que, en efecto, se ha violentado el principio de legalidad constitucional, al vulnerar uno de los elementos naturales de los tributos que regula la norma constitucional, consistente en sentar bases de recaudación a través de una norma reglamentaria, cuando esta solo debe regular procedimientos de los diferentes tributos específicos vigentes, con el objetivo de facilitar la recaudación y que estos lleguen sin inconvenientes al fisco y el Estado pueda utilizarlos en los quehaceres del poder público.

Como aporte derivado del estudio realizado en la presente investigación científica, se determinó que en efecto se violentó el principio y/o garantía de legalidad consagrada en la Constitución Política de la República de Guatemala, al momento de regular en una norma reglamentaria bases de recaudación, consistente en base imponible como monto parámetro para efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado al pequeño contribuyente, aplicando la tarifa impositiva del cinco por ciento, contenida en el Artículo 49 del ya citado reglamento.



Además, que en el futuro el Organismo Legislativo debe tomar en consideración que al momento de decretar impuestos, ya sean estos ordinarios y/o extraordinarios, debe tomar en cuenta los seis elementos naturales de los tributos, contenidos en el Artículo 239 constitucional, sentarlas bajo el principio de exclusividad absoluta legislativa de acuerdo con sus funciones y atribuciones constitucionales que le corresponde, donde no puede faltar uno de esos seis elementos, de lo contrario, la hace inconstitucional y en consecuencia no puede nacer a la vida jurídica determinado impuesto implementado por el Estado.

Misma consecuencia traería si el Congreso de la República no regulara en norma ordinaria uno de esos elementos de las bases de recaudación constitucional en materia impositiva, ya que es a través de una inconstitucionalidad de ley de carácter general, en sentencia firme dictada por el máximo tribunal constitucional sería expulsada del ordenamiento jurídico, si esta norma legislativa no cumpliera con los postulados consagrados en la propia Constitución Política de la República de Guatemala.

Las entidades públicas, ya sean estas centralizadas, descentralizadas o autónomas encargadas de la aplicación, interpretación e integración de normas reguladoras de tributos, deben tomar en consideración que dichas normas cuenten con los seis elementos naturales de los tributos de manera completa, a fin de establecer, la no vulneración a principios y/o garantías constitucionales reguladoras de tributos y a falta de tales elementos, deben abstenerse la aplicación de normas ordinarios y reglamentarios, solicitando así ante los órganos jurisdiccionales competentes su expulsión del ordenamiento jurídico en virtud de violentar los mencionados principios constitucionales.



La propuesta del sustentante, luego de determinar científicamente la violación al principio de legalidad constitucional, trasgresión debidamente comprobada, se exhorta a que el Organismo Legislativo, dentro de las atribuciones y funciones emanadas de la propia Constitución Política de la República de Guatemala, debe proceder a través de su iniciativa de ley, reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Decreto Número 27-92, específicamente el Artículo 48, incorporando en dicha norma tributaria por mandato constitucional, la base imponible consistente en el monto parámetro de dos mil quinientos quetzales, como bases de recaudación de tributos, a manera de cumplir con ese mandato constitucional que le fue encomendado por el legislador constituyente.

De tal manera que, con esta reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como norma ordinaria reguladora de tributo y al Artículo en específico, el Congreso de la República estaría cumpliendo a cabalidad su función legislativa en materia tributaria contenida en los Artículos 175, inciso c), que regula decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación

De acuerdo con lo regulado en el Artículo anterior, se estaría cumpliendo especialmente con el Artículo 239 que dispone: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación” (s. p.).

En ambos Artículos constitucionales, el Congreso de la República dejaría de violentar el principio de legalidad y al principio de legalidad de reserva de ley, que indican que las bases de recaudación deben estar plasmados en la ley, de acuerdo con la doctrina contemporánea, norma

constitucional, norma ordinaria y la jurisprudencia emitida por el tribunal constitucional.



Quedó debidamente comprobado a través de la presente investigación, la plena violación al principio de legalidad en materia impositiva, principio rector de los seis elementos naturales de los tributos, que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, que rige las bases de recaudación y las fuentes del ordenamiento jurídico tributario de Guatemala.

## CONCLUSIONES



1. Al analizar la recaudación de los tributos, la definición y su clasificación, el impuesto por excelencia, los sistemas tributarios, el sujeto activo del impuesto, el contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídico tributario, se concluye la importancia que tiene la recaudación de tributos para los Estados, a través de su respectiva clasificación, no obstante, el principal papel del impuesto dentro de los sistemas tributarios empleados por los Estados para extraer y controlar la exacción del tributo a los contribuyentes como sujeto pasivo de la relación en detrimento de su patrimonio al momento de cumplimiento con su obligación tributaria por imperio de la ley.
2. Se establecieron las funciones rectoras de los principios constitucionales en materia impositiva en el derecho tributario, en especial el principio de legalidad constitucional. Dentro del desarrollo de cada principio constitucional; se concluye que el poder constituyente determinó limitantes que deben observar los poderes constituidos en materia impositiva, los cuales también están catalogados como garantías constitucionales, de la vulneración a tales principios y en especificó la violación al principio de legalidad hace que las normas tanto ordinarias y reglamentarias deben ser expulsados del ordenamiento jurídico guatemalteco.
3. Se establecieron las funciones y atribuciones de los tres poderes el Estado, de acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala y en especial las funciones que le corresponden bajo el principio de exclusividad absoluta legislativa, que recae en el Congreso de la República de sentar bases de recaudación en materia impositiva. Se concluyó de esta manera, de acuerdo con la doctrina contemporánea, norma constitucional y norma ordinaria,



así como la jurisprudencia constitucional que únicamente le corresponde al Congreso de la República, sentar bases de recaudación en materia impositiva.

4. De la hipótesis planteada, se analizó que, de continuar el Organismo Ejecutivo sentando bases de recaudación en materia impositiva en norma reglamentaria, persistiría la violación al principio de legalidad establecido en el Artículo de la Constitución Política de la República de Guatemala. Concluyendo en la presente investigación que el Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al normar en su articulado la base imponible parámetro para la retención del cinco por ciento al pequeño contribuyente, como base de recaudación del tributo para este conglomerado de contribuyentes, así se vulneró el principio de legalidad constitucional, comprobándose de esta manera, la hipótesis planteada a través del desarrollo de la investigación de mérito.
5. Se concluye entonces, que los reglamentos en materia impositiva, únicamente deben cumplir procesos donde se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten la recaudación de los tributos, en todas sus magnitudes.

## BIBLIOGRAFÍA



- Adler, M. (1952) *Of the Western World*. (Del mundo occidental) Universidad de Columbia.
- Calvo, R. (1997) *Curso de Derecho Tributario y Derecho Financiero, parte general y parte Especial*, Editorial Civitas.
- Demarest, A. (2004) *The Rise and Fall of a Rainforest Civilization*. (Auge y caída de la civilización del bosque lluvioso) Arthur Demarest Aguateca fortress.
- Díaz, S. (2011) *Principios Constitucionales Tributarios en el Derecho Comparado*. (S. E.)
- Díaz del Castillo, B. (1974) *Historia verdadera de la conquista de la Nueva España*. (S. E.)
- Dosal, D. (1995) *Oligarquía y élite económica guatemalteca, (Power in transition. The rise of Guatemala's industrial oligarchy)* Praeger publishers.
- Friedel, J. (1986) *Lees' Loss Prevention in the Process Industries*. (S. E.)
- García, C. (1996) *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Parte General*. Editorial De palma.
- García, C. (1996) *Derecho Tributario, tomo 1*. Editorial De Palma.
- García, C. (1996) *Derecho Tributario, tomo 2*. Editorial De Palma.
- García, C. (1996) *Derecho Tributario, tomo 3*. Editorial De Palma.
- García, D. (2002) *Tratado de la Interpretación de la Ley*. Editorial Tierra Labrada.
- Giuliani, C. (1997) *Derecho Financiero, Volumen II*. (6ª Ed.) Editorial De Palma.
- Giuliani, C. (1995) *Procedimiento Tributario*. (6ª Ed.) Editorial De Palma.
- Jarach, D. (1999) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (3ª Ed.) Editora Abeledo Perrot.
- Kelsen, H. (1948) *Political Theory of Bolshevism*. (Teoría política bolchevique) (S. E.)
- Louis de Secondat, C. (1748) *De l'esprit des lois* (El espíritu de las leyes) (S. E.)
- Lujan, M. (1998) *Breve historia contemporánea de Guatemala*. (S. E.)



- McAnany, E. (2002) *Sculpture and Social Dynamics in Preclassic Mesoamerica*. (S. E.)
- Moya, E. (2009) *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Edición Móvil Libros.  
(S. E.)
- Ortega, C. (2008) *Derecho Tributario: Parte General, Parte Especial -- II. Derecho presupuestario*. Editorial Civitas.
- Pacci Cardenas, A. (2017) *Introducción al Derecho Tributario*. (S. E.)
- Pacci Cardenas, A. (1998) *Derecho Tributario*. (S. E.)
- Palma Murga, G. (1985) *Ecole des Hautes Etudies en Sciences Sociales*. (Escuela de Estudios Superiores en Ciencias Sociales) (S. E.)
- Pérez Royo, J. (2008) *Fraude de Constitución*. (S. E.)
- Porrúa, M. (1987) *Análisis y sistemas de producción*. (S. E.)
- Queralt, M. et al (2008) *Derecho Financiero y Tributario*. (13ª Ed.) (S. E.)
- Rodríguez, R. (1982) *Derecho Fiscal, segunda edición*. Oxford University Editorial.
- Sabino, C. (2013) *Guatemala la historia silenciada*. (S. E.)
- Saccone, M. (2002) *Manual de Derecho Tributario*. Editorial La Ley.
- Soler, O. (2011) *Tratado de Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Administrativo y Penal*. Editorial La Ley.
- Valdés, R. (1996) *Curso de Derecho Tributario*. (2ª Ed.) Marcial Pons, Depalma, Abriendo Surcos.
- Varela, F. (2006) *Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana*. (S. E.)
- Villegas, H. (1995) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones Depalma.
- Villegas, H. (1996) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones Depalma.



Villegas, H. (2001) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones Depalma.

Wortman (1982) *Government and Society in Central America, 1640-1850*. (Gobierno y sociedad en Centroamérica) Columbia University Press.

Zavala, J. (1998) *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Conosur, Ltda.

### **Legislación:**

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

Congreso de la República de Guatemala. (1986) *Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto Número 1-86*.

Congreso de la República de Guatemala. (1996) *Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96*.

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

Congreso de la República de Guatemala. (1991) *Código Tributario, Decreto Número 6-91*.

Congreso de la República de Guatemala. (1992) *Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92*.

Congreso de la República de Guatemala. (2006) *Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto Número 20-2006*.

Corte de Constitucionalidad. Expediente 2531-2008. Sentencia del 5 de noviembre del 2009. *Gaceta Número 94*.

Corte de Constitucionalidad. Expediente 456-02. Sentencia del 23 de octubre del 2003. *Gaceta Número 70*.