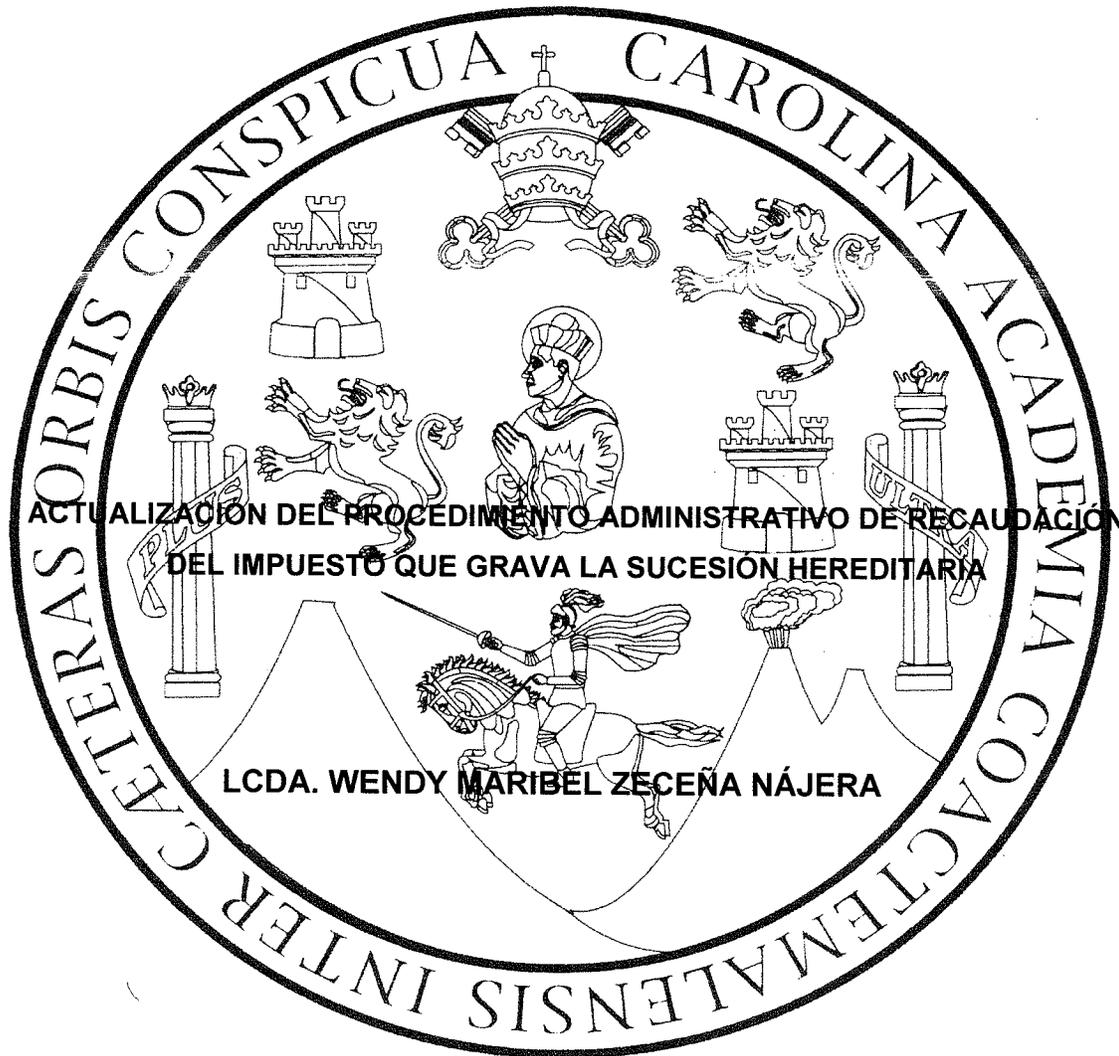


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2021

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

**ACTUALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE
RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO QUE GRAVA LA SUCESIÓN HEREDITARIA**



Previo a conferírsele el Grado Académico de

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

Guatemala, noviembre de 2021

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

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

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSGRADO

DECANO: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz
VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

PRESIDENTE: Dr. FÉLIX RODOLFO AYALA LÓPEZ
VOCAL: Dr. MARCO AURELIO ALVEÑO OVANDO
SECRETARIA: M.Sc. PABLO NANDRÉS BONILLA HERNÁNDEZ

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 Posgrado).

Guatemala, 10 de agosto del 2021

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

Señor Director:

Tengo el honor de informarle, en mi carácter de tutora de tesis, que presté la debida asesoría a la Licenciada **Wendy Maribel Zeceña Nájera**, para la elaboración de su tesis de Maestría en Derecho Tributario titulada "**Actualización del Procedimiento Administrativo de Recaudación del Impuesto que grava la Sucesión Hereditaria**", tanto en el aspecto metodológico como en el contenido de la misma.

Luego de haber realizado las observaciones y cambios que consideré pertinentes al trabajo de tesis de la Licenciada Wendy Maribel Zeceña Nájera, y, habiendo cumplido con las mismas en el trabajo final, el cual es importante por el aporte significativo que da a la solución del fenómeno estudiado, me es grato emitir **Dictamen Favorable**, para que la tesista continúe con el trámite respectivo.

Respetuosamente,


Dra. Lourdes Marisol Castellanos Samayoa
Tutora de Tesis

Guatemala, 27 de octubre del 2021

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

Señor Director:

Tengo el honor de informarle, en mi carácter de tutora de tesis, que presté la debida asesoría a la licenciada **Wendy Maribel Zeceña Nájera**, para realizar las recomendaciones emitidas por la terna examinadora el día 9 de octubre de 2021, de la tesis de Maestría en Derecho Tributario titulada "**Actualización del Procedimiento Administrativo de Recaudación del Impuesto que grava la Sucesión Hereditaria**"; y habiendo cumplido con las mismas en el trabajo final, me es grato emitir **Dictamen Favorable**, para que la tesista continúe con el trámite respectivo.

Respetuosamente,


Dra. Lourdes Marisol Castellanos Samayoa
Tutora de Tesis



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

Guatemala, 11 de noviembre 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 dos de noviembre de dos mil veintiuno, en donde se me pide dictamen gramatical; asimismo, 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 la licenciada: **WENDY MARIBEL ZECEÑA NÁJERA**, 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: **ACTUALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO QUE GRAVA LA SUCESIÓN HEREDITARIA.**

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 Posgrado. De esta forma, la 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

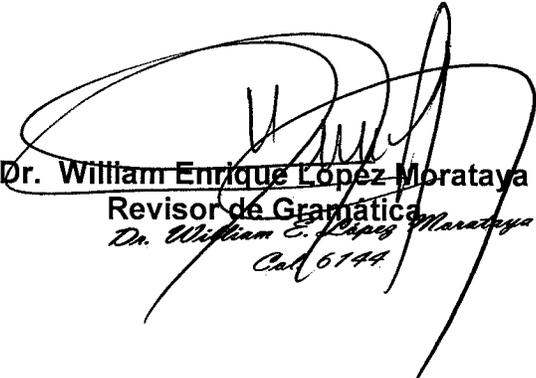
La metodología, técnicas y doctrinas que la estudiante y su parte asesora presentaron, fueron respetadas en su totalidad y ningún planteamiento fue conculcado para mantener el fundamento teórico original del documento presentado.

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 se cotejó el 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
Dr. William E. López Morataya
Cad. 6144

welm
c. c. interesada/o, archivo.



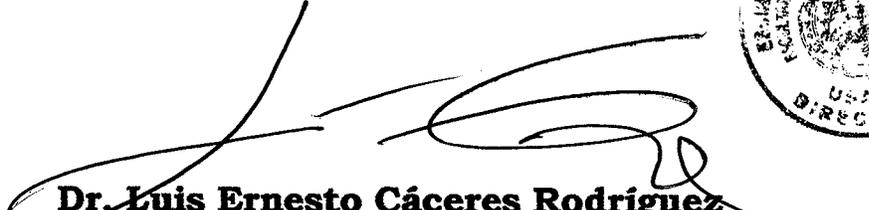
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

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, 12 de noviembre del dos mil veintiuno.-----

En vista de que la Licenciada Wendy Maribel Zecaña Nájera aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 47-2021 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada: **"ACTUALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO QUE GRAVA LA SUCESIÓN HEREDITARIA"**. 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 YHWH:** Por mostrarme el camino de la sabiduría e inteligencia, que me permiten alcanzar este logro y ser feliz.
- A MIS PADRES:** Edna Maribel y Edwin David, por ser los mejores ejemplos de esfuerzo, dedicación y amor incondicional en mi vida.
- A MI ESPOSO:** Josue Othoniel, por su amor y apoyo constante, que han sido un pilar fundamental en mi vida.
- A MI HIJA:** Shalom Nathalia, por ser el regalo más bello que el Eterno me pudo enviar.
- A MI FAMILIA:** Especialmente a Sergio, Kelly, Lucy, Yesi, Genoveva D.E.P. †, Antoni y Nury, por su cariño, comprensión y ayuda.
- A MIS AMIGOS:** Especialmente a Esmirna, Rodrigo, Rossemary, Omar, Pamela, Walter, Juan Alberto, Daniel, Silvia, Mario, Sucel, Layla, Gaby, Ana, Mary, Nidia, Mónica, Vilma, Lucía, Francisco, Valerie, Frank y Mario Xocoy, por su apoyo y cariño.
- AL DR. EDWIN SALAZAR:** Por siempre alentarme a ser una mejor profesional, enseñarme que no hay nada imposible, por su cariño y apoyo incondicional.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, por
abrirme las puertas hacia una educación superior para
ser una profesional con excelencia.

ÍNDICE



Introducción.....

CAPÍTULO I

1. Consideraciones generales del derecho tributario	1
1.1. Derecho tributario	1
1.1.1. Parte general	4
1.1.2. Parte especial	4
1.2. Autonomía del derecho tributario	4
1.3. Fuentes del derecho tributario	6
1.4. Actividad financiera del Estado	8
1.4.1. Servicios públicos	11
1.5. Principios que inspiran el derecho tributario	16
1.6. Principios constitucionales	19
1.7. Clasificación de los principios constitucionales	20
1.7.1. Principio de supremacía constitucional	20
1.7.2. Derecho al debido proceso	21
1.7.3. Principio de juridicidad	21
1.7.4. Principio de seguridad jurídica	21
1.7.5. Principio de igualdad	23
1.7.6. Principio de presunción de inocencia	24
1.8. Principios constitucionales de la tributación	24
1.8.1. Principio de capacidad de pago	24
1.8.2. Principio de no confiscatoriedad y principio de prohibición a la doble o múltiple tributación	24
1.8.3. Principio <i>Solve Et Repete</i>	24
1.8.4. Principio de legalidad	25
1.9. Colisión de principios constitucionales	27
1.10. Cómo se han solventado algunos casos cuando colisionan principios en Guatemala	29



1.11. Sistema de ponderación como método de interpretación de las normas constitucionales	32
1.12. Análisis del principio de legalidad en materia tributaria	36
1.13. Relación jurídica tributaria	39
1.14. Definición de relación jurídica tributaria	39
1.15. Naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria	40
1.16. Sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria	40
1.17. Tributos	42
1.17.1. Configuración de los tributos	42
1.17.2. Elementos de los tributos	43
1.17.3. Clases de tributos	47
1.18. Impuestos	47
1.18.1. Características de los impuestos	49
1.18.2. Impuestos directos	49
1.18.3. Impuestos indirectos	57
1.19. Tasas	61
1.19.1. Tipos de tasas	61
1.19.2. Características de las tasas	62
1.20. Contribuciones Especiales	62
1.20.1. Características de las contribuciones especiales	62

CAPÍTULO II

2. Derecho de sucesiones	65
2.1. Características	65
2.2. Clasificación	66
2.3. Derecho de las obligaciones	66
2.4. Clasificación de obligaciones de dar, de hacer y de no hacer	68
2.4.1. Obligación de dar	68
2.4.2. Obligación de hacer	69
2.4.3. Obligación de no hacer	69



2.5. Sucesión testamentaria	71
2.6. Sucesión intestada	71
2.7. Donaciones por causa de muerte	71
2.8. Proceso sucesorio intestado y testamentario	73
2.8.1. De la sucesión	73
2.8.2. Proceso en sede notarial o judicial	74
2.8.3. Fase registral	76
2.8.4. Fase administrativa	77

CAPÍTULO III

3. Derecho comparado	87
3.1. Impuesto sobre sucesión hereditaria en México	87
3.1.1. El sistema de recaudación	87
3.1.2. Ley de Impuesto Sobre la Renta	91
3.1.3. Las herencias, legados y donaciones	92
3.1.4. Modalidad de legados	93
3.1.5. Clases de legados	95
3.1.6. Donaciones	101
3.1.7. Elementos de la relación tributaria	103
3.2. Impuesto sobre Sucesión Hereditaria en Perú	108
3.2.1. Tasas aplicables	109
3.2.2. Base imponible	110
3.2.3. Penalidades	110
3.2.4. Exceptuados del pago del impuesto	111
3.2.5. Principales rentas exentas	112
3.2.6. Período de prescripción	113
3.2.7. Base liquidable	113
3.2.8. El caso de los extranjeros no domiciliados	115
3.2.9. Tarifa del impuesto	115
3.2.10. Vigencia del tributo	116



3.2.11. Regímenes especiales	117
3.2.11.1. Régimen Especial del Impuesto a la Renta (Rer)	117
3.2.11.2. Nuevo Régimen Único Simplificado (Rus)	117
3.3. Impuesto sobre Sucesión Hereditaria en Chile	119
3.3.1. Exenciones	123
3.3.2. Exentos del impuesto	124
3.3.3. Valoración de los bienes	130
3.3.4. Base imponible	132
3.3.5. Cuadro comparativo	132
CAPÍTULO IV	
4. Propuesta de actualización del procedimiento de recaudación del impuesto que grava las sucesiones hereditarias	137
4.1. Colisión de principios en el proceso de recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria	148
4.2. Mecanismos de defensa del contribuyente	156
CONCLUSIONES	171
ANEXOS	173
BIBLIOGRAFÍA	203

INTRODUCCIÓN



El Estado, como persona jurídica, necesita agenciarse de recursos para cumplir con los fines para los cuales fue creado; es por ello que se tienen que establecer los tributos que deberán pagar los contribuyentes; además, crear los procesos generales y mecanismos que faciliten su recaudación.

Dentro de los tributos se pueden mencionar las sucesiones hereditarias, figuras que se encuentran delimitadas en el Decreto Ley Número 106, Código Civil y se establecen como hechos generadores del Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones, en el Decreto Número 431. Con el paso del tiempo, se han realizado reformas a los cuerpos legales de las entidades gubernamentales que se relacionan con algunos de los procesos de sucesiones hereditarias, para mejorar y hacer más viables nuevos procesos; sin embargo, han desactualizado los procedimientos administrativos que se venían implementando, haciendo ineficiente la recaudación del referido impuesto.

Derivado de lo anterior, se encuentra el procedimiento administrativo de recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria, el cual es el objeto de este estudio, para analizar y determinar cuáles son los entes gubernamentales que deben intervenir dentro del proceso general para la captación de dicho tributo; enfatizando propiamente en el rol que le compete a cada entidad, de acuerdo con la normativa legal vigente y funcional. Por lo cual, surgió la pregunta de investigación: ¿puede la aplicación del procedimiento administrativo de recaudación del impuesto contenido en la Ley de Herencias, Legados y Donaciones ser congruente con los principios tributarios de economía y seguridad jurídica, por estar desactualizada?



Para responder a esta interrogante, se recabó documentación y normativa legal que describe el actual procedimiento y se realizó una comparación con la normativa legal de otros países, de tal forma que proporcionara una base sobre la cual se analizó y estudió las diversas formas de su implementación.

En ese sentido, se determinó que, efectivamente, el procedimiento que grava la sucesión hereditaria se encuentra desactualizado, pues no se cumple adecuadamente con los principios de economía y seguridad jurídica; esto implica la comprobación de la hipótesis formulada para esta investigación.

Por lo anterior, este estudio está orientado a definir un proceso idóneo y viable para su ejecución, no pretendiendo obviar la normativa existente, sino, por el contrario, fortalecer y apegar el referido proceso a los preceptos que actualmente se encuentran debidamente definidos y enmarcarlo en la entidad que por razones de competencia le corresponda.



CAPÍTULO I

1. Consideraciones generales del derecho tributario

1.1. Derecho tributario

Al derecho tributario le corresponde el estudio de los ingresos del Estado obtenidos por medio de los tributos y demás obligaciones de los contribuyentes; complementa al derecho financiero porque comprende el conjunto de normas jurídicas inherentes al derecho público relativos al cobro, manejo y utilización de los fondos del estado, a fin de invertirlos de la mejor manera posible en programas y proyectos que contribuirán a la sociedad en general y, al derecho fiscal para regular el control y administración de los recursos pretendidos por el Estado entre particulares. Todo ello, con la finalidad de establecer obligaciones y derechos, así como, respeto a las normas legales por parte de la administración y los contribuyentes.

Rodolfo Samayoa (2014), en su documento denominado *Exención tributaria para personas con capacidades diferentes*, hace referencia a la definición de derecho tributario como:

La conceptualización de la tributación, es una terminología actual, y cuya percepción se define como la facultad del Estado de hacerse de recursos económicos por medio del derecho tributario, el cual ha evolucionado a tal nivel de ser considerado como un deber ciudadano. Tributación se puede definir como la aportación en dinero, que toda persona individual o jurídica se obliga a proporcionar al Estado en que se circunscribe, siempre que esta obligación se encuentre legislada dentro del marco del derecho. La tributación es un concepto genérico que generaliza una obligación que tiene como finalidad específica el pago del gasto Estatal.



El derecho tributario, en su sentido más amplio, es el conjunto de normas jurídicas tributarias, que regulan a los tributos en sus distintos aspectos; la terminología no es homogénea respecto a esta rama del derecho, las diversas doctrinas utilizan diferentes denominaciones tales como: derecho tributario, derecho impositivo, derecho fiscal, que es la expresión más generalizada, y la denominación más correcta según la doctrina es la de derecho tributario, y que es el término predominante en América Latina, el cual se define como la rama del Derecho Público Financiero que norma las relaciones entre el Estado, a través de su órgano competente y los contribuyentes, para la captación del erario público. Es decir, es una rama del derecho financiero que estudia, el aspecto jurídico legal de la tributación en sus diferentes y diversas materias, como actividad Estatal.

En cuanto a la relación del Estado con los particulares, se puede definir que “el derecho tributario es el régimen jurídico legal de la recaudación de los impuestos” (p. 5).

Para Fernando Sainz de Bujanda (1985), el derecho tributario:

Es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero (p. 23).

Héctor B. Villegas (2001) en su libro titulado *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, señala que el derecho tributario, en sentido lato:

Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la



doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros, agrega el autor Giuliani Fonrouge”, que probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario” (p. 119).

Continúa manifestando Villegas, que no cabe duda de que el término “tributario” es más exacto que el término “fiscal”, porque esta última palabra puede interpretarse que se refiere al “fisco” como entidad patrimonial del Estado. En tal sentido, la actuación del “fisco” no se refiere solo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también en relación a los restantes recursos del Estado. Sin embargo, y dado que el uso común y la costumbre mantienen tal nombre, debe concluirse en que las expresiones “derecho fiscal” y “derecho tributario” pueden utilizarse con análogo significado.

Donald Ramos (s. f.) en su documento denominado *Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad* expone que en la moderna doctrina alemana, el derecho tributario:

Es parte del derecho financiero a la par del derecho presupuestario y el derecho patrimonial del Estado, y es la rama del derecho financiero que estudia el aspecto de la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de este con los particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen; el derecho tributario o fiscal comprende dos grandes partes para su estudio (s. p).



1.1.1. Parte general

Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.

1.1.2. Parte especial

Esta parte comprende todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema, tributario entendiéndose por sistema tributario “el conjunto de tributos de cada país, ejemplos Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto Sobre la Renta” (Ramos Fernández, 2009, s. p.).

1.2. Autonomía del derecho tributario

Lourdes Fernández Larrauri (s. f.), señala que

Analizar la autonomía de una rama en el Derecho significa precisar que no implica considerar a la autonomía como premisa para establecer una rama independiente del resto del ordenamiento jurídico; autonomía no equivale a independencia, ni a aislamiento, circunstancia absolutamente rechazable. Lo que existe es una necesidad de armonizar una normatividad unitaria con las divisiones doctrinales y científicas del derecho, tal y como se podría establecer en el caso del Derecho Tributario. (s. p.)

No obstante, el estudio del derecho se presenta dividido en ramas que determinan especialización didáctica, profesional, científica y aún la aparición de códigos, así como el



fraccionamiento de competencia de los tribunales. El origen de la fragmentación se debe a la aparición de regulaciones jurídicas cada vez más numerosas y especializadas. Tal proliferación se conecta con el crecimiento y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanas. Ahora bien, referirse puramente a la autonomía de una rama dentro del derecho implica analizar los grados de autonomía que puedan existir, los cuales varían, pero no en forma sustancial.

Es de común acuerdo asignar dos grados de autonomía: la científica y la didáctica. En cuanto a la autonomía científica, esta se configurará con determinadas peculiaridades, pues como rama que participa del mundo del derecho se analizará hasta qué momento se le debe exigir los requisitos tanto a su conocimiento científico como a su sistema. Por otra parte, en cuanto a la autonomía didáctica, “esta se da solo cuando se agrupa a las normas con fines didácticos o de enseñanza, sin importar si ese conjunto de normas puede tener o no autonomía científica” (Fernández Larrauri, 2004, s. p.). Por ello se dice que una misma rama puede gozar de autonomía científica y didáctica a la vez o gozar de tan solo una de ellas, pues estos dos tipos de autonomía no se excluyen y en algunos casos pueden coexistir.

González Sánchez (2008) explica que “La doctrina que se ha ocupado del problema se limita a reconocer la autonomía o la califica de autonomía científica y/o didáctica, refiriéndose concretamente al Derecho Tributario o de formas más amplia al Derecho Financiero” (s. p.).

Con lo anterior, se puede deducir que el derecho tributario es una rama autónoma ligada al derecho financiero, que crea relaciones jurídicas tributarias emanadas de ella, distinta a las obligaciones del derecho privado, al ubicarse dentro del derecho público para protección del contribuyente.



1.3. Fuentes del derecho tributario

Para entender de mejor manera la definición de fuentes del derecho tributario se estudia lo que se plantea en seguida: “Son fuentes formales de la normativa jurídica tributaria, en orden jerárquico: Normas constitucionales, Leyes Tributarias, Tratados y Convenciones Internacionales que tengan fuerza de ley, y los Reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo” (Samayoa López, 2014, p. 13). Siendo así que se encuentra el origen del derecho tributario en cuanto a la jerarquía de las normas.

El Artículo 2 del Decreto Número 6-91, Código Tributario (1991) establece las fuentes del ordenamiento jurídico tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales: la Constitución Política de la República de Guatemala es el elemento fundamental que establece los principios que rigen la materia fiscal, la potestad del Estado para recaudar los tributos e impuestos, su forma de imposición y, sobre todo los mecanismos de defensa que asisten al contribuyente.
- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tenga fuerza de ley: como ejemplo se puede citar el Decreto Número 9-2017 que aprueba la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, suscrita en París en el año 1988”.
- c) Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo: son todas aquellas leyes tributarias, emitidas para el correcto funcionamiento para la recaudación de impuestos específicos y especiales (p. 2).



Es importante denotar que las fuentes del derecho en general se conforman por los elementos sustanciales: a) históricos; b) reales; y c) formales; sin embargo, el derecho tributario se constituye por las fuentes formales, es decir, la médula del derecho general tal como: la ley, la costumbre, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina.

José Luis Pérez y Eusebio González (1975) señalan que:

La mediación que efectúan los principios de legalidad y reserva de ley dentro del Derecho Tributario, conceptúan que las únicas fuentes formales directas del derecho fiscal sean las escritas, pues este principio es en su doble acepción de igualdad material e igualdad formal. (s. p.)

La Corte de Constitucionalidad (2013), en el expediente 317-2013 señala como fuente del derecho tributario:

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala consagra el principio de legalidad en materia tributaria desde un punto de vista normativo, el cual garantiza que la única fuente creadora de tributos es la ley, regulando que el Congreso de la República tiene la facultad exclusiva de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de recaudación de dichos tributos. En ese sentido el Código Tributario regula como fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía, a las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y por último los reglamentos que. (s. p.)



Por Acuerdo Gubernativo dicta el Organismo Ejecutivo que “en cuanto a estos últimos el propio Artículo 239 comentado regula que esas disposiciones no podrán modificar las bases del tributo” (Monroy, 2018, s. p.). Y se concretarán a normar lo relativo a su cobro administrativo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Se encuentran también, entre las fuentes formales del derecho tributario las que regulan la actividad financiera tributaria del Estado; pudiendo ampliar su definición de la manera que a continuación se indica.

1.4. Actividad financiera del Estado

Héctor Villegas (2001) señala que:

La actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas en favor de los organismos públicos.

Merced a estas transferencias, las entidades estatales pueden disponer de los medios de pago necesarios para realizar las funciones encomendadas. A su vez, la ejecución de estas funciones trae como consecuencia una serie de transferencias monetarias de signo inverso, ya que suponen salidas de dinero de las cajas públicas que constituyen los gastos públicos, una característica fundamental de la actividad financiera es su instrumentalidad.

En este aspecto, la actividad financiera se distingue de todas las otras que ejecuta el Estado en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función



instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Esto es así, porque ninguna actuación del Estado sería posible, si no hubiese obtenido previamente los fondos necesarios para solventar su actividad en procura de satisfacer necesidades públicas.

El Estado es el único y exclusivo sujeto de la actividad financiera, concibiendo el término “Estado” en sentido lato y comprensivo, por tanto, del ente central y de los entes federados (provincias), así como de los municipios (en los países en que tales formas gubernamentales tengan vigencia, como en la Argentina). Así considerado, el Estado dirige esta actividad hacia la provisión de los recursos necesarios para el logro de los fines propios, que son los fines de los individuos constituidos en unidad y considerados en la serie de generaciones. Tanto los intereses individuales como los colectivos se coordinan para la obtención de los fines superiores, unitarios y duraderos del Estado, diferentes de los fines efímeros y perecederos de los individuos que lo componen. Así como el Estado es el sujeto de la actividad financiera, se hallan sometidas a su autoridad las personas y entidades nacionales y extranjeras vinculadas por razones de pertenencia política, económica y social y, que por diferentes medios contribuyen a proporcionar ingresos al Estado.

Por otra parte, dichas personas y entidades son, en última instancia, las destinatarias de los diferentes empleos que el Estado realiza de sus ingresos por medio de los egresos o gastos públicos. Cabe agregar que la actividad financiera está integrada por tres actividades parciales diferenciadas, a saber: a) la previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero; b) la obtención de los ingresos



públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas, o sea, la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos.

Sin embargo, el orden en que estas actividades parciales son didácticamente estudiadas, es inverso al esquematizado supra. Ello, porque generalmente el Estado indaga primero sobre sus probables erogaciones (que están en función de los servicios públicos a movilizarse para atender las necesidades públicas), y sobre tal base trata de obtener los ingresos necesarios para cubrir esas erogaciones. A su vez, el presupuesto, como instrumento jurídico que contiene el cálculo y autorización de gastos y la previsión de ingresos, se estudia en último término y una vez que se han conocido sus elementos componentes. (p. 11)

El Estado es considerado una forma de organización social constituida con la finalidad de asegurar el bienestar de su población, en un territorio determinado, a través de la prestación de los servicios públicos.

Las necesidades públicas se caracterizan por ser de ineludible satisfacción (es innato a la vida en comunidad), no pueden ser satisfechas por los individuos únicamente y son las que dan origen y justifican el nacimiento del Estado. Villegas (2000) expresa: “Existen las necesidades públicas absolutas o primarias (constituyen la razón de ser del Estado), que se caracterizan por ser esenciales, constantes y satisfechas por el Estado exclusivamente; y las necesidades públicas secundarias o relativas” (s. p.). Cada vez más se vuelven temas que el Estado atiende, mas no lo que lo hicieron surgir (ejemplo: transporte, comunicaciones, seguridad social, etc.), que son contingentes, mudables y no vinculadas a la existencia misma del Estado.



Conforme a lo anterior, el Estado Social debe aplicarse imparcialmente a fin de satisfacer las necesidades de la sociedad en general, creando las condiciones necesarias para permitir la producción y distribución de bienes y servicios, de tal forma que esas necesidades se suplan; esto justifica la conformación del Estado y la razón por la cual se debe agenciar de recursos, de tal manera que alcance sus fines.

1.4.1. Servicios públicos

Son las actividades que el Estado (representado por el gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas. Así mismo Villegas (2001) se refiere: “Si la actuación estatal busca satisfacer necesidades públicas absolutas, el servicio público es esencial o inherente a la soberanía” (p. 9). Caracteres, de estos son (esencialidad, inherencia a la soberanía), de que carece si la prestación tiene por objeto llenas necesidades públicas relativas.

Los servicios públicos esenciales son inherentes a la soberanía del Estado, puesto que solo pueden ser prestados por él en forma exclusiva e indelegable, haciendo uso de todas las prerrogativas emanadas de su poder de imperio, o sea, del poder de mando que como suprema autoridad pública se ejerce sobre quienes están sometidos a su jurisdicción soberana.

Los servicios públicos no esenciales, tienden a satisfacer necesidades públicas vinculadas al progreso y bienestar social, no se consideran inherentes a la soberanía, por cuanto para su prestación no es ineludible la utilización de las prerrogativas emanadas del poder de imperio.

Tanto los servicios públicos esenciales como los no esenciales, son prestados por el Estado, pero mientras los inherentes a la soberanía solo pueden ser suministrados por él en forma directa (no resultaría tolerable que empresas privadas se encargasen de la administración de



justicia, de la seguridad pública o de la organización del ejército para la defensa nacional, los restantes servicios públicos pueden ser atendidos, en principio, en forma indirecta y mediante la intervención de particulares intermediarios o concesionarios bajo control estatal. Sin embargo, en todos los casos y en esencia, siempre se trata de una actividad estatal.

Los servicios públicos suelen dividirse en divisibles e indivisibles. Son divisibles aquellos servicios que, aun siendo útiles a toda la colectividad, se conciben de tal forma que las actividades pueden ser determinadas y concretadas en relación a los particulares a quienes el servicio atañe (ejemplo: administración de justicia, instrucción pública, servicios postales, emisión de documentos de identidad).

Indivisibles, en sentido amplio, son los servicios cuya naturaleza es tal que favoreciendo a numerosos componentes de la comunidad, existe la imposibilidad práctica de efectuar su particularización con respecto a personas determinadas (ejemplo: defensa exterior).

Los servicios públicos pueden clasificarse como divisibles e indivisibles según Villegas (2000) son:

Los servicios divisibles consisten en actividades determinadas y concretas con relación a su beneficiario, como, por ejemplo: la administración de justicia, emisión de documentos de identidad, entre otros, que, aunque se dirige a una persona en particular, aún son útiles a toda la colectividad. Por su parte, los servicios públicos indivisibles favorecen a numerosos miembros de la comunidad y es difícil particularizar al beneficiario del referido servicio. (s. p.)



R. Godínez (2011) en su documento denominado *Recopilación de Textos Jurídicos Legales*, clasifica los servicios públicos de la siguiente manera:

- 1) Por el ente que los presta: directos e indirectos. Los servicios públicos directos, los organiza y mantiene el Estado por medio de las dependencias ministeriales, las entidades descentralizadas y las entidades autónomas. Los servicios públicos indirectos, los prestan particulares mediante autorizaciones y concesiones, con tarifas controladas por el Estado y subsidios en casos de necesidad, para no interrumpirlos ni elevar las tarifas.
- 2) Por su importancia: esenciales y no esenciales. Los esenciales, son de existencia indispensable o necesaria para vivir, no pueden dejar de prestarse, como el agua potable, la energía eléctrica, la salud, comunicaciones, etcétera. Los no esenciales o discrecionales, pueden no prestarse sin afectar a la población y son el resultado de la “vida moderna” (transporte de lujo, recreación no popular, comunicaciones especiales, etc.)
- 3) Por su continuidad: permanentes y no permanentes. Hay servicios que no pueden interrumpirse durante todo el año, son permanentes (agua potable, energía eléctrica, bomberos, policía, hospitales, educación). Los servicios no permanentes, son accidentales o de emergencia y se prestan cuando ocurren eventos extraordinarios o especiales, como disturbios sociales, desastres naturales (vacunaciones, traslado de personas, reconstrucción, centros de alojamiento y alimentación, hospitales de campaña, desviación de tránsito, etc.).



Para cumplir con sus funciones y lograr sus fines debe captar recursos económicos que le permitan prestar los servicios públicos de manera eficiente. (p. 139)

De conformidad con lo manifestado por R. Godínez (2011), los servicios públicos pueden ser de la siguiente manera:

Los órganos del Ejecutivo, los órganos de las entidades descentralizadas y de las autónomas, satisfacen necesidades sociales en nombre del Estado, utilizando los recursos materiales que se obtienen del pago de los tributos o impuestos que hace la población, para lograr la satisfacción por medio de actividades directas del Estado o servicios públicos directos. Hospitales, escuelas, energía eléctrica, agua potable, puertos, aeropuertos, etc.

Dentro de este tema también debemos abordar la actividad financiera del Estado, como una forma de agenciarse de recursos para el cumplimiento de sus fines y así proporcionar servicios públicos de calidad. (s. p.)

Concluyen Abad, Díaz, Herrero y Méjica (s. f.) “hoy la actividad financiera no se limita a buscar esa cobertura, sino que además pretende impulsar la Economía del Estado, dirigiéndola y modificándola (...)” (p. 38). Esto implica que las sociedades modernas no buscan únicamente agenciarse de recursos económicos para cubrir sus necesidades básicas, sino también hacer crecer su economía, de tal manera que permitan cubrir ciertos lujos, mantener el *statu quo* y un estilo de vida cómodo.

Por supuesto, la modernidad y los medios tecnológicos con los que se cuentan actualmente, han permitido que la ciudadanía ya no vea al Estado como solo una forma de cubrir



las necesidades básicas de seguridad y justicia, sino que más allá, se pretende que el Estado sea un aliado en hacer crecer las economías privadas. Por supuesto, actuando siempre como un garante de las transacciones comerciales, otorgando seguridad y certeza jurídica, mediante instituciones sólidas y procesos judiciales objetivos e imparciales.

La actividad financiera se refiere a las decisiones y actos realizados por grupos políticos, que según Abad (1993): “encaminados a determinar los fines y establecer los medios por los cuales se obtendrán los recursos económicos que impulsarán la economía del país” (s. p.). Lo cual se integra en el presupuesto estatal.

Asimismo, en los Estados modernos actuales, se observa a una ciudadanía más involucrada y vigilante de las actuaciones de los funcionarios y empleados públicos al ejercer sus funciones, pues se ha vuelto más consciente acerca de la aportación económica que se hace al Estado y por lo tanto, se esperan resultados palpables y de calidad.

En este sentido, el Estado desarrolla un conjunto de acciones para la realización de los gastos. Según Pérez (2004) “que son inherentes a las funciones por las cuales fue creado, así como para obtener los ingresos necesarios para satisfacer dichos gastos” (s. p.). Esto se denomina actividad financiera, la cual se caracteriza por ser una actividad pública, siendo el sujeto el Estado y cuyo objeto es la satisfacción de necesidades colectivas; así también, es una actividad medial o instrumental dirigida a la satisfacción de necesidades públicas y por último, es una actividad jurídica, pues se encuentra sometida a normas y principios jurídicos que la regulan.

Es indiscutible la importancia del ciclo que opera en la actividad financiera que realiza el Estado, pues parte de la obtención de recursos, los cuales pueden obtenerse de diversas formas



como donaciones, ganancias provenientes de empresas públicas y lo más común, a través de los tributos.

1.5. Principios que inspiran el derecho tributario

A fin de poder establecer los principios que inspiran el derecho tributario, es necesario iniciar con la jerarquía de las normas, tomando como base la pirámide jurídica de Hans Kelsen, que ubica a la Constitución Política de la República en la cúspide normativa; teoría que es adoptada por la Carta Magna (1986) de conformidad con el Artículo 175 que establece que “ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure (...)” (p. 43). Por su parte, en el tercer párrafo de su Artículo 44 señala que: “Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otra orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza” (p. 10). En ese orden de ideas, se puede citar el Artículo 204 de la Constitución Política de la República (1986) que establece: “Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado”. (p. 51)

Asimismo, el Artículo 3 de la Ley de Amparo y Exhibición personal (1986) señala: “(...) Supremacía de la Constitución. La Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado, no obstante, en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptadas y ratificadas por Guatemala prevalece sobre el derecho interno” (p. 1).

Aunado a lo anterior, podemos hacer referencia a lo contenido en la Ley de Organismo Judicial (1989), específicamente al Artículo 9 que literalmente expone:



Supremacía de la Constitución y Jerarquía normativa. Los Tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.

Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos.

Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior. (p. 2)

De lo anteriormente expuesto, se concluye que la coherencia del orden de los cuerpos legales fundamenta la aplicación de los principios constitucionales por su capacidad jurídica y funcional en su aplicación, es decir, que la clasificación de los principios atiende a la jerarquía normativa, enmarcado en el Estado de derecho que le asiste al sujeto activo y pasivo.

Ángel Estuardo Menéndez Ochoa (2010) en su presentación denominada *Derecho Constitucional Tributario* señala que:

La Constitución Política de la República de Guatemala, en lo concerniente al ámbito tributario, se establecen los principios fundamentales sobre las cuales debe ceñirse todo el accionar legislativo, de gestión administrativa y otorgamiento de derechos a los administrados, determinando pautas, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria. (s. p.)

Continúa manifestando Menéndez Ochoa (2017) que:



La ley regula los elementos de la relación jurídico tributaria (bases de recaudación), asimismo, los Tratados y Convenios Internacionales (CAUCA) y reglamentos; asimismo, menciona entre sus postulados los de Adam Smith a) Justicia; b) Certidumbre; c) Comodidad; y d) Economía; señalando que gran parte de los principios constitucionales se fundamentan en los postulados sustentados por Smith, a quien se le conoce como “El padre de la Economía Política”, quien en su obra titulada “Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”, desarrolló cada uno de los postulados referidos de la manera siguiente:

Justicia. Indica Adam Smith que los súbditos de cada Estado deben contribuir en forma proporcional a su capacidad o sea en proporción a su renta.

Certidumbre. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera y la cantidad del pago deben todos ser claros y simples para el contribuyente y para cualquier otra persona. A este segundo postulado corresponde, en la realidad de los Estados constitucionales, el principio de la legalidad del impuesto y la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora. Las arbitrariedades y subjetividades eran propias de regímenes monárquicos absolutistas, como los existentes en la fecha en que este autor escribió la obra nombrada y que motivaron movimientos tales como la Revolución Francesa.

Comodidad. Smith expresa que todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en que más convenga su pago para el contribuyente.

Economía. Adam Smith se refiere a lo que es la “baratura” del impuesto, o sea que el costo de la percepción y administración del tributo en que incurra la Administración, debe



ser racional al ingreso que se obtenga, buscándose permanentemente la reducción de costos. Todo impuesto debe ser estructurado de manera tal de quitar de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible y que su recaudación no implique un costo elevado para el fisco por la gestión administrativa de su obtención. (s. p.)

Es así que Carmen Díaz Dubón (s. f.) sobre el particular indica: “el costo de la recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado para el ejercicio de sus atribuciones” (p. 21).

1.6. Principios constitucionales

La Ley Fundamental considera principios que orientan cada aspecto del ámbito jurídico, político y administrativo del Estado, constituyen aquellas ideas en las que se fundamenta su origen y sobre los cuales deberían actuar los distintos actores públicos y privados.

Ermo Quisbert (2017) en su documento denominado *Derecho Constitucional* señala que:

Principio, es un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construyen las instituciones del Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado. Un principio no es una garantía, un principio es la base de una garantía. (p. 28)

Continúa manifestando que,

principio constitucional es la regla básica que guía el funcionamiento coherente y equilibrado de la estructura de una Constitución formal de un Estado determinado.



Asimismo, los principios constitucionales sirven para garantizar la vigencia, estabilidad y el respeto de a la Constitución. (p. 28)

Para Menéndez Ochoa, (2010) se entiende por principios “la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho y también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica” (s.p.). Son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica del Estado.

Se puede entonces resumir que los principios constitucionales corresponden a principios o conceptos documentados con el propósito de proporcionar una orientación sustantiva y objetiva, que tiene como finalidad coadyuvar en un proceso constitucional; estos han sido sustentados en acontecimientos históricos que han permitido ser la fuente para su delimitación tanto en una constitución, como en normas de estándares internacionales.

1.7. Clasificación de los principios constitucionales

Dentro de la variedad de principios que se enunciarán a continuación, se encontrará que todos son un conjunto homogéneo del valor normativo que lleva consigo la fuerza constitucional.

Dentro de los principios generales se pueden encontrar los siguientes:

1.7.1. Principio de supremacía constitucional

Consiste en la particular relación de supra y subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico. Según Menéndez Ochoa (2010) “Esta relación implica una norma superior que establece las reglas fundamentales y otras de menor jerarquía que deben estar en concordancia con aquella, pues de otra manera, serían nulas” (s. p.).



1.7.2. Derecho al debido proceso

Se encuentra contenido en el Artículo 18 de la Constitución Política de la República (1986) “Es el derecho que tiene toda persona en la correcta administración de la justicia, justa y equitativa dentro del proceso” (p. 4). Es importante mencionar que este principio no se limita únicamente al ámbito penal y su aplicación puede observarse en todo el ámbito del derecho.

1.7.3. Principio de juridicidad

Regulado en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República (1986) “pretende establecer la solución de casos concretos, apegándolos no solo a la legalidad, sino también a los principios generales del derecho, la doctrina, entre otros” (p. 55). Esto implica que dentro del análisis de todos los expedientes, judiciales y administrativos, deben incluirse todos los aspectos legales, reconociendo derechos y obligaciones que se apliquen a cada caso en concreto. Este principio opera especialmente en el ámbito administrativo, por su característica de sencillez y la protección de los derechos del administrado.

1.7.4. Principio de seguridad jurídica

Este principio no está contenido en Artículo específico del ordenamiento constitucional guatemalteco, la Corte de Constitucionalidad (2006) lo reconoce e indica “que el mismo constituye la manifestación fundamental del Estado Constitucional de Derecho, ya que mediante su observancia se concreta la estabilidad del cuerpo social; la certeza e inmutabilidad de los fallos judiciales son expresiones precisamente del principio aludido” (s. p.).



Este principio es de suma importancia para el ámbito del derecho tributario, pues debe existir la seguridad que brinda las normativas y los procedimientos prestables en la forma de cálculo de los tributos que cada contribuyente debe aportar. Por supuesto, esta certeza deriva de normas jurídicas, pero también de la correcta aplicación de controles que garanticen la recaudación fiscal y que aseguren al contribuyente el efectivo ejercicio de sus derechos.

Cabe mencionar, según el documento *Principio de Seguridad Jurídica en Materia Fiscal. Su contenido esencial* (2017), que:

Si se hace una relación con la normativa de México se encuentra que el principio de seguridad jurídica en materia fiscal, constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano, y tutela que el gobernado no se encuentre en situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficiente y claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, “en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa” (s. p.).

Por su parte, Colombia tiene como objetivo primordial fortalecer el principio de seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico



que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. Igualmente, la Corte Constitucional ha manifestado el objetivo que cumple este principio en beneficio de la seguridad jurídica, la limitación del poder de la administración, y por supuesto en la consolidación del Estado democrático, así como sus principales funciones.

Se debe acudir a los principios para lograr entender mucho mejor la dinámica de la vida tributaria, pero de la que es aplicada correctamente, donde se cobra un impuesto a quien debe pagarlo, y bajo la ley previamente establecida. Según Gordillo y Vargas Lugo (2017) “todo esto en busca de garantías que les permitan a los contribuyentes ser parte activa de esa imposición de una manera consiente y que le permita a la administración cumplir con sus deberes” (s. p.). Pues no es lo mismo tener contribuyentes bien informados a contribuyentes pasivos que en cualquier oportunidad buscaran evadir su responsabilidad.

1.7.5. Principio de igualdad

Este principio implica la condición de igualdad de todos los seres humanos ante la Ley. En materia tributaria se aplica al tratamiento de igual forma a todos los contribuyentes, sin importar su condición social, económica o cultural. Asimismo, en su forma negativa implicaría la prohibición del trato distinto a todos los contribuyentes. Por supuesto, este principio no se puede invocar haciendo relación al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, pues se ha establecido que el Estado ostenta el poder imperio y por lo tanto, el poder de exigir los tributos.



1.7.6. Principio de presunción de inocencia

Este principio implica conservar el estatus de inocente hasta que haya sido oído, vencido y condenado en un proceso judicial prestablecido. En materia tributaria aplicaría en el sentido que el contribuyente mantiene su inocencia hasta que no haya sido vencido en un juicio, ya sea por deuda tributaria o por existir indicios de la comisión de algún delito tributario.

1.8. Principios constitucionales de la tributación

1.8.1. Principio de capacidad de pago

El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para Ramos Fernández (2009) “Es decir, que la creación de impuestos debe responder al mandato de que, a mayor tenencia de bienes o percepción de ganancias, mayor contribución al Estado” (s. p.).

1.8.2. Principio de no confiscatoriedad y principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

Contenidas en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1986) “hay doble o múltiple tributación cuando se cobra dos o más impuestos sobre un mismo hecho generados en el mismo período. Tampoco están permitidos los tributos confiscatorios” (p. 43).

1.8.3. Principio *Solve Et Repete*

Establecido en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1986) “se entiende al instituto legal en virtud del cual se establece una restricción a la revisión



tanto judicial como administrativa –actos administrativos emanados del ejercicio de las funciones públicas–” (p. 38). Es un principio o aforismo latino que se traduce literalmente como “paga y reclama”. Esto implica la no exigencia al contribuyente de pagos o garantías previas para la revisión o resolución de acciones que puedan afectar sus derechos.

1.8.4. Principio de legalidad

Solo el Congreso de la República tiene la facultad de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. Para Ramos Fernández (2009) “Se fundamenta en toda norma jurídica tributaria, enmarcándose estrictamente de un proceso legislativo, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional” (s. p.).

Contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala (1986) el principio de legalidad delimitado de la forma siguiente:

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

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;



- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las norma legales o 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. (p. 42)

Menéndez Ochoa, cita a Álvaro Rodríguez Bereijo (2010) sobre el principio de legalidad indicando que:

Este 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, al pueblo representando en el Parlamento. (s. p.)

Raúl Antonio Chicas Hernández, en su documento denominado *Esbozo del procedimiento administrativo tributario en Guatemala*, señala que

La arbitrariedad llegó a tal extremo que era común hablar de que se *legislaba por formulario* al incorporarse a éstos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tenía que cumplir sin que existiera norma legal o reglamento que fundamentara su aplicación. (Chicas Hernández, 1992, p. 67)



En este principio de legalidad, se encuentran inmersos los principios de equidad, justicia tributaria e igualdad tributaria.

1.9. Colisión de principios constitucionales

Mauro Salvador Chacón Lemus (2013) en su documento denominado *La Ponderación de Principios Constitucionales*, hace referencia a la forma de interpretar la Constitución Política de la República de Guatemala indicando que:

Debe hacerse de forma sistemática y armónica, haciendo compatible internamente todo su contenido y que toda su norma tiene la misma jerarquía. En la interpretación constitucional de derechos fundamentales, la justicia constitucional debe optar por aquella tesis que mejor proteja el ejercicio de tales derechos, es decir, que maximice u optimice su eficacia y no que la restrinja. (s. p.)

En aquellas situaciones en que el supuesto fáctico esté reflejado en una regla, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, pues las reglas son normas que solo pueden ser cumplidas, según lo expone Robert Alexy (s. f). “Entonces, una regla constitucional válidamente podría conformar la premisa mayor de un silogismo jurídico para su aplicación” (s. p.). Es así que de lo anterior se explica que de existir un conflicto de reglas constitucionales (dos reglas aplicadas independientemente que conducen a resultados incompatibles, es decir, dos juicios de deber ser jurídico contradictorios), solo puede ser solucionado, ya sea introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inaplicable, por lo menos, una de las reglas.



En los casos en que la norma a aplicar posea la forma de un principio constitucional, este debe ser aplicado por medio de un trabajo de concretización, para que sirva de fundamento a la decisión jurídica, ya que los principios exigen que se realice algo en la mayor medida posible de cumplimiento en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas. No obstante, existen casos en que concurren dos o más principios que se consideren propios para un caso dado, pero en forma contrapuesta.

Cuando dos principios entran en colisión, uno de los dos tiene que ceder ante el otro, pero esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que en el principio desplazado haya que introducir una cláusula de excepción. Más bien, lo que sucede es que bajo ciertas circunstancias uno de los principios precede al otro. Bajo otras circunstancias, la cuestión de la precedencia puede ser solucionada de manera inversa. Cuando entra en conflicto una directriz o mandato de optimización, la medida de su cumplimiento o satisfacción depende de la medida en que resulte exigible la realización del otro principio.

Según algunos autores, todo principio está –por definición y, por consiguiente, necesariamente– en conflicto con otros principios, como señala Riccardo Guastini (s. f.):

El estar en conflicto con otros principios, es un rasgo definitorio de los principios, que forma parte del concepto mismo de principio. De ello se sigue que, en toda controversia en la que sea aplicable un primer principio P1 existirá siempre al menos un segundo principio P2 que será igualmente aplicable y que resulta incompatible con P1. (s. p.)

Concluye que los conflictos entre principios constitucionales, no pueden ser resueltos por medio de los criterios estándar de solución de conflictos. No se puede utilizar el criterio “*lex posterior*”, porque los dos principios son coetáneos. No se puede emplear el criterio “*lex*

superior”, porque los dos principios tienen la misma posición en la jerarquía de las fuentes. No se puede utilizar el criterio “*lex specialis*”, porque las dos clases de hechos regulados por los dos principios se entre cruzan.



1.10. Cómo se han solventado algunos casos cuando colisionan principios en Guatemala

Existen algunos procesos que han sido resueltos por la Corte de Constitucionalidad en relación a la colisión de principios; para el efecto, se hace mención de la sentencia emitida el quince de enero de dos mil ocho dictada dentro del expediente número 2837-2006, que ha reflejado un ejemplo de este método, en cuanto a la aplicación de los valores supremos, así como su respectiva ponderación en la eventualidad de entrar en colisión dos o más bienes tutelados jurídicamente.

Del sistema de ponderación como método de interpretación de las normas constitucionales, al ser la Constitución Política de la República de Guatemala, un cuerpo normativo influenciado por el Neoconstitucionalismo, otro de sus métodos de interpretación es el denominado ponderativo de principios, el cual es derivado de la distinción entre principios y reglas, explicada por R.A. (1993) en su obra *Teoría de los Derechos Fundamentales* de la siguiente manera:

El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización que están caracterizados por el hecho de -que pueden ser cumplidos en



diferente grado y que en la medida debida de su cumplimiento no solo- depende de las posibilidades reales, sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. (p. 89)

Lo anterior quiere decir que los principios se encuentran contenidos en juicios normativos, pero que no poseen la calidad de reglas, ya que estas últimas tienen un campo de aplicación cerrado y estricto, es decir que se cumplen o se incumplen. En ese sentido, las reglas o normas jurídicas contienen una obligación o un derecho subjetivo, respecto de los cuales, en forma implícita aparece un sujeto obligado o un sujeto pretensor respectivamente, y viceversa, dicho tipo de juicio, por revestir una naturaleza hipotética, se integra por un supuesto condicional de hecho y una consecuencia condicionada. En cambio, los principios no obstante estar contenidos dentro de una disposición legal, su campo de aplicación es más amplio, y no se encuentra limitado por un simple cumplimiento o incumplimiento, es decir que debe observarse y aplicarse dentro de una tabla de gradación la cual se mide en relación a otro principio opuesto.

En ese sentido, un principio se aplica en forma gradual en relación a otro, lo que en el lenguaje científico jurídico se denomina colisión de principios, al respecto R. A. (1993) explica lo siguiente:

Cuando dos principios entran en colisión tal como es el caso cuando según un principio, algo está prohibido y, según otro principio, está permitido —uno de los dos principios tiene que ceder ante el otro. Pero, esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que en el principio desplazado haya que introducir una cláusula de excepción. Más bien lo que sucede es que bajo ciertas circunstancias, uno de los principios precede al otro. Bajo otras circunstancias, la cuestión de la precedencia puede



ser solucionada de manera inversa. Esto es lo que se quiere decir cuando se afirma que en casos concretos los principios tienen diferente peso y que prima el principio con mayor peso. Los conflictos de reglas se llevan a cabo en la dimensión de la validez, la colisión de principios, como solo pueden entrar en colisión principios válidos— tiene lugar más allá de la dimensión de la validez, en la dimensión del peso. (p. 89)

Lo explicado por el autor en la cita anterior indica que cuando hay colisión de principios, no siempre se resuelve de la misma manera, ya que, en algunos casos uno de los dos prevalece y en otro caso prevalecería el contrapuesto. De esa manera, el campo de aplicación de un principio es amplio, por tal razón solamente ordenan que algo se deba realizar en la mayor medida posible, permitiendo su desplazamiento en relación a otro, en determinadas circunstancias con relación a ciertos sujetos.

En este caso, el método ponderativo y distinción entre principios y reglas ha sido aplicado por la jurisdicción constitucional de Guatemala, para tal fin, es indispensable recordar que, el control de constitucionalidad por medio del cual se aplica la justicia constitucional es ejercido en forma difusa por los tribunales ordinarios, mientras que en forma concentrada está a cargo de la Corte de Constitucionalidad, lo anterior, al tenor de lo que prescribe el Artículo 278 de la Constitución Política de la República de Guatemala. En ese orden, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha aplicado el método de la ponderación, entre otros casos, en la sentencia del cuatro de diciembre de dos mil siete dictada dentro del expediente número 184-2007, la cual en su parte conducente establece:

Además de las directrices de interpretación expuestas en el considerando que precede, esta Corte advierte que es fundamental tener presente que en casos concretos puede

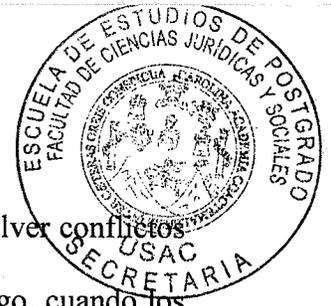


producirse una posible colisión entre los distintos principios que informan la Constitución. Ante ese tipo de problemáticas, reconocidos constitucionalistas han establecido que es fundamental la ponderación de esos principios constitucionales, para determinar cuál debe prevalecer en un caso concreto, tomando en cuenta los beneficios o ventajas que representa para el interés general. Tal ponderación tiene sustento en el hecho que no existen derechos absolutos, por lo que, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, un derecho fundamental puede ceder ante otro (...). (s. p.)

Así las cosas, en *Lex Guatemala* (2019) se indica que: “La interpretación constitucional, debe ejecutarse por los tribunales constitucionales, cuando administran la justicia constitucional en cada caso concreto que conocen como consecuencia del impulso por acciones que habilitan la aplicación de las garantías constitucionales” (s. p.). En ese sentido, la interpretación sistemática no debe armonizar únicamente los Artículos que integran el pacto social, sino aquellos instrumentos normativos que la propia Constitución Política de la República de Guatemala, le otorga la calidad de normas constitucionales, dentro del denominado Bloque de Constitucionalidad.

1.11. Sistema de ponderación como método de interpretación de las normas constitucionales

Los jueces en su actuar, deben hacerlo con probidad, rectitud y equidad, entre otras virtudes y valores que ameritan el cargo, pues deben tomar decisiones que requieren de interpretación de las normas y resulta importante que las mismas sean constitucionales y no arbitrarias o subjetivas.



Es por ello, que la doctrina ha dotado de métodos interpretativos para resolver conflictos entre normas, principios y garantías cuando se encuentran en colisión. Sin embargo, cuando los jueces deben enfrentarse a principios y derechos fundamentales, realizar una subsanación no resulta insuficiente, por lo que surge la ponderación como método interpretativo para coadyuvar en los esfuerzos del constitucionalismo.

De acuerdo con Luis Prieto Sanchís (s. f.) “La ponderación se completa con el llamado juicio de proporcionalidad” (s. p.). Este consiste en confirmar que existe un cierto equilibrio entre los beneficios que se obtienen con la medida limitadora o con la conducta de un particular en orden a la protección de un bien constitucional o a la consecución de un fin legítimo. El juicio de proporcionalidad entraña un juicio normativo jurídico, el cual valora el grado de afectación o lesión de un principio, el grado de importancia o urgencias en la satisfacción de otro y valora la justificación o falta de justificación de la medida en cuestión.

Sobre la ponderación existen críticas en el sentido de que a través de ella se produce una operación de razonamiento que concede un amplio margen de apreciación discrecional a los tribunales que la llevan a cabo, máxime que lo que se está analizando e interpretando son derechos humanos.

La ponderación de ningún modo puede dar cabida a que se adopte una decisión arbitraria por parte del juez constitucional, sino que se debe partir de la base de que quien la dicta arribó a dicha solución a través de un riguroso análisis, ajustándose a ciertos requisitos constitucionales y respetando en todo momento la correcta valoración y definición constitucional de los derechos fundamentales en presencia.



Sin embargo, se debe tomar en cuenta que si bien en el caso concreto que se pondera un derecho puede prevalecer respecto al otro con el que colisiona, de acuerdo con unas circunstancias específicas, el resultado de colisionar los mismos derechos en circunstancias diferentes podría dar cabida a un resultado distinto; esto como se mencionó en el cuerpo del presente trabajo sienta las bases y precedentes para futuras interpretaciones judiciales.

El control judicial de la Constitución se forja en las resoluciones de las sentencias que los tribunales constitucionales dictan día a día normando el criterio del foro; sentando las directrices del derecho.

De ahí lo delicado y trascendental de que todos los jueces constitucionales conozcan a fondo los derechos humanos y los medios para interpretarlos y que aborden correctamente cuando se enfrenten a una colisión de normas y cuando se enfrenten a una colisión de principios.

No se puede obviar el hecho de que los jueces son seres humanos que, en la búsqueda de la justicia constitucional y al realizar interpretaciones de principios y derechos fundamentales, incluso a través de la ponderación, pueden llegar a tomar decisiones que disten de lograr esa satisfacción de la justicia.

Según Lara (2017), “Partir de que existen las normas, los principios, los modelos interpretativos suficientes para lograr que, en la tarea judicial, el control constitucional que se ejerza favorezca en todo momento la protección de los derechos humanos” (s. p.). Así también la prevalencia de la Constitución y la búsqueda de la justicia.

A continuación, se presenta la estructura de la ponderación como un método recurrentemente utilizado por los jueces constitucionales para resolver la colisión de principios



constitucionales, en el entendido que en ningún momento se le puede considerar que reúne los ámbitos que requiere la oposición contradictoria.

Tabla 1

Estructura de la ponderación para resolver la colisión de principios constitucionales

Ley de la Ponderación	La fórmula del peso	Las cargas de argumentación
<p>Primera etapa</p> <p>Establece los grados de insatisfacción o detrimento de un primer principio.</p>	<p>Es de central importancia para la teoría del discurso jurídico que en el caso de la ponderación de principios exista una contraparte de este esquema deductivo.</p>	<p>Este tercer elemento, corresponde a las decisiones o proposiciones conectadas por la fórmula del peso, deben ser justificadas mediante ulteriores argumentos; en otras palabras, la fórmula del peso es una clase de argumento, las formas de argumento definen la estructura lógica de movimientos dentro de los discursos y muestran cómo los movimientos se relacionan entre sí.</p>
<p>Segunda etapa</p> <p>Establece la importancia de satisfacer el principio opuesto.</p>	<p>A los conflictos constitucionales, les resultan inaplicables las técnicas básicas para la solución de antinomias; por lo que, este conflicto se resuelve ponderando con un valor numérico de acuerdo a tres grados de la escala tríadica (Grave, moderado y leve):</p>	<p>Las cargas de la argumentación operan cuando existe un empate entre los valores, que resultan de la aplicación de la fórmula del peso, es decir, cuando los</p>
<p>Tercera etapa</p> <p>Establece la importancia de satisfacer el segundo principio, justifica el detrimento o la insatisfacción del primer principio.</p>	$W_{i,j} = \frac{I}{I_j}$	



	<p>I_i= a la intensidad de la interferencia con el principio P_i.</p> <p>I_j= representa la importancia de satisfacer el principio de colisión.</p> <p>W_{i,j}= Equivale al peso en concreto de P_j.</p> <p>Escala tríadica (Grave:4, Moderado:2 y Leve:1)</p> <p>Esta fórmula señala que el significado de las variables es subjetivo, porque es un valor numérico que el intérprete le asigna a cada una de ellas, el resultado de la división es lo que es llama Peso Específico y dicho peso será relativo.</p>	<p>pesos de los principios son idénticos. (Herrera M. A., 2017)</p>
--	--	---

1.12. Análisis del principio de legalidad en materia tributaria

El poder coercitivo del Estado permite exigir el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias para su sostenimiento; sin embargo, estas obligaciones deben estar previamente establecidas en la ley. De tal manera, que el contribuyente conozca los derechos y obligaciones que emanan de la relación jurídico tributaria, para su efectivo cumplimiento.



Tal como lo manifiesta la Corte de Constitucionalidad (Inconstitucionalidad General Parcial, 2014), dentro del Expediente número 203-2013:

En el ámbito tributario, los contribuyentes o responsables (...) deben cumplir con la obligación de contribuir al gasto público, establecido en el Artículo 135 constitucional, la cual implica el sostenimiento del Estado para el cumplimiento de sus fines, esa contribución –ha dicho esta Corte– tiene el carácter de obligatoria y atiende a las potestades del Estado para imponer, por sí solo, obligaciones tributarias; mismas que deben ser cumplidas en la forma prescrita en la ley, que en materia tributaria serán estructuradas de conformidad con el principio de legalidad establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. (s. p.)

Este principio implica el establecimiento legal de todos los elementos que conforman los tributos, como el hecho generador, los sujetos de la relación jurídico-tributaria, exenciones, base imponible, tipo impositivo, infracciones y sanciones, deducciones y la responsabilidad solidaria; tal como lo establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. En consecuencia, estos únicamente pueden nacer a la vida jurídica a través de una ley con características de ley formal y material, debidamente emitida por el Congreso de la República y, además, todas aquellas normas jerárquicamente inferiores que las contradigan, serán nulas. De ahí, que se desprende el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, es decir que no puede existir un tributo que no provenga de una ley legítimamente emitida.

Asimismo, se debe contar con procedimientos legales preestablecidos, que conduzcan por el camino correcto a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, y al mismo



tiempo, para hacer valer su derecho a pagar el tributo respectivo, en los casos en los que consideren que sus derechos han sido vulnerados o exista algún error que deba ser subsanado.

Este principio se encuentra muy relacionado con el principio de certeza jurídica, pues debe existir garantía en el cumplimiento de las obligaciones y en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes y, asimismo, agotarse los procedimientos administrativos delimitados en las normativas legales. Estos deben ser claros y precisos, de tal forma que el contribuyente pueda hacer uso de los recursos legales a su disposición, en caso de no encontrarse de acuerdo con los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria.

Este punto es sumamente importante, porque otorga seguridad jurídica al contribuyente, y establece las reglas sobre las cuales se desarrollará la relación jurídico-tributaria.

Con lo anterior expuesto sobre el principio de legalidad constitucional, se puede entender que el Estado de Guatemala debe darles a sus ciudadanos la certeza jurídica de los actos que ejecuta bajo el principio de igualdad tributaria, a través de las entidades de naturaleza tributaria, que se han creado con para establecer igualdad jurídica.

Aspectos importantes sobre los principios de equidad, justicia e igualdad tributaria son:

- a) Buscan la justa distribución e las cargas tributarias con el fin que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente, de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual.
- b) Debe otorgarse las mismas condiciones a las personas que se encuentran en igualdad de circunstancias o condiciones, estableciendo categorías e contribuyentes.



1.13. Relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario. Héctor Villegas (2001), señala “Es el vínculo jurídico obligación al que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación” (p. 246).

La definición de Villegas coloca a la relación jurídica tributaria como la pretensión de una prestación no como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que, su definición deja margen de duda. Por otro lado, Villegas cita a Giulliani (2001) quien define como el “vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley” (p. 246). Dicha definición es acertada y didácticamente aceptada por la claridad con que enfoca el tema de la relación jurídica tributaria.

1.14. Definición de relación jurídica tributaria

La conceptualización de la relación jurídica tributaria se define como el vínculo jurídico en razón de una prestación, no como la relación producto del hecho generador ya consumado. Una mejor definición confiere que es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.



La relación jurídica tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, que coloca al contribuyente como un deudor tributario, así lo explica García Solares (2007) “es el vínculo jurídico de obligación que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación” (s. p.).

1.15. Naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria

Continúa exponiendo García Solares (2007) que:

La relación jurídica tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, constituye una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos. (s. p.)

1.16. Sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria corresponde al derecho público independientemente de que tenga origen en los actos del derecho privado; constituye una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos.

La relación jurídica tributaria se da entre el sujeto activo, que es el Estado, como acreedor de una obligación que debe cumplir el sujeto pasivo, en este caso, el contribuyente; al momento



de realizar el supuesto establecido en la norma y que genera consecuencias jurídicas denominadas obligaciones tributarias, las cuales pueden ser pecuniarias o formales.

En relación con el sujeto pasivo, Ríos Granados (2020) expone que “también se pueden determinar otros, que de manera solidaria o subsidiaria, deberán cumplir con la obligación tributaria, como un responsable, sustituto o sucesor” (s. p.).

En el caso de Guatemala, el Artículo 26 del Decreto Número 6-91, Código Tributario, denomina representantes a los terceros que son responsables de cumplir obligaciones tributarias ante la Administración Tributaria, derivadas de bienes que administren o dispongan, sin afectar su patrimonio propio. Asimismo, para el caso particular que nos ocupa, en el Artículo 27 del mismo cuerpo legal, se establece como solidariamente responsables con los anteriores propietarios a los donatarios y legatarios, de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los bienes respectivos.

- a) Sujeto activo: El Estado que actúa como ente público encargado de exigir el cumplimiento de la obligación Tributaria.
- b) Sujeto pasivo: representado por el contribuyente, deudor tributario o el obligado ante el Estado para cumplimiento a la obligación tributaria.
- c) Política fiscal: Cordón Morales (2017) explica: “Es considerada como un instrumento estratégico de Estado, y habitualmente de gobierno, utilizado con la finalidad primaria de reducir las diferencias sociales y lograr un desarrollo integral” (s. p.). Para el efecto, los estados acuden a la toma de múltiples decisiones de carácter político, económico y social.



1.17. Tributos

Una de las características más importantes del Estado es su poder de imperio, es decir, la capacidad que tiene de hacer cumplir sus disposiciones, a través de la coerción, y es precisamente lo que ocurre con el tema de los tributos, pues son obligaciones que impone a los contribuyentes, quienes deben cumplir, bajo el apercibimiento de que si no lo hacen, estos serán cobrados a través de la vía judicial o incluso si se incurre en alguna conducta con ánimo de defraudar al Estado, puede ser en el ámbito penal, de acuerdo a la legislación de cada país.

En el caso de Guatemala, el Decreto Número 6-91, Código Tributario, en su Artículo 9 establece que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

1.17.1. Configuración de los tributos

Con el tiempo, se han desarrollado conceptos técnicos acerca de los elementos que deben conformar los tributos, para que, de acuerdo con los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria, capacidad de pago, igualdad y generalidad, de no confiscación y de no doble o múltiple tributación, se emitan con las formalidades requeridas y que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones tributarias de manera segura, respetando sus derechos y coadyuvando con el sostenimiento del aparato estatal.



1.17.2. Elementos de los tributos

Los elementos determinantes del tributo, son la base para establecer y medir la capacidad del contribuyente, tomando como precedente la obligación tributaria sustancial en la teoría del impuesto.

- a) Base gravable o imponible: es la norma jurídica que le da la configuración al tributo en la cual se deben establecer adecuadamente todos sus elementos, tal es el caso de la base gravable, la cual puede ser fija o variable.

De esta forma, Marco García (2020) en su documento denominado *Los Tributos y sus Elementos Esenciales*, señala que:

Si la cantidad a pagar se encuentra expresamente establecida en ley, tomando como referencia un número específico, se califica como fija. Asimismo, existen otros en los cuales se identifican varios elementos como el hecho imponible, la base gravable y el tipo impositivo, a los cuales se les otorga la calificación de variable. (s. p.)

La base gravable se configura como la manifestación de riqueza y el objeto mismo del tributo que se va a grabar; aquella constituye el fundamento sobre el cual se determinará el monto de la obligación tributaria a pagar.

- b) Hecho generador o hecho imponible: el hecho generador es definido por la Corte de Constitucionalidad (*Inconstitucionalidad General Parcial*, 2014) dentro del expediente número 358-2013, en el cual cita la sentencia de once de febrero de 1994, dictada dentro de los expedientes acumulados 269, 326 y 342-92 y 41-93, y expone: “el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se



produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria

(s. p.).

Se refiere pues a un supuesto, establecido a en la norma que, al realizarse por el sujeto pasivo, tiene como consecuencia la generación de una obligación tributaria, la cual debe pagarse al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria que, en este caso, es la Administración Tributaria.

Según Rosembuj (1989), “El hecho imponible es un conjunto de eventos abstractos, previstos en la norma y cuya realización puede originar el nacimiento de la obligación tributaria o la adquisición de las prestaciones patrimoniales a título de tributo” (s. p.).

De estos actos se desprende la manifestación de capacidad económica que posee el sujeto pasivo y la obligatoriedad de un pago que debe realizarse al sujeto activo, además de las obligaciones formales que se imponen con motivo de documentar su cumplimiento.

Tal como lo explica Rosembuj (1989), “no debe confundirse con el objeto del tributo, pues este se refiere a hechos reales que suceden, la materia o riqueza imponible, que puede ser representada por renta, patrimonio, el consumo o la transmisión” (s. p.).

Se deben entonces diferenciar, en cuanto a que el hecho generador constituye un supuesto abstracto, es decir un acto realizado por el sujeto pasivo, mientras que el objeto del tributo es la materia que representa la riqueza obtenida para ser gravada.

De esta manera, Rosembuj (1989), en su texto *Elementos de Derecho Tributario II*, manifiesta que:



Existen dos funciones con las que cumple el hecho generador, una de legalidad y otra indicativa. La primera se refiere a que las normas establezcan con precisión todos los datos de su definición y características. Por otro lado, la función indicativa significa que la previsión legal de una acción o situación como hecho imponible fundamenta su aptitud para indicar abstractamente la capacidad económica. (s. p.)

Entonces, cumple con la función de establecer supuestos legales, que al realizarse generan consecuencias jurídicas tributarias y, además, sirven como indicador de riqueza y de capacidad de pago ante el fisco.

- c) Tipo Imponible: es un elemento cuantificable del tributo, que depende de la configuración que realiza el legislador para determinar el tributo a pagar. Se relaciona necesariamente con la base gravable, de tal forma que se establece el monto del cual es acreedor el Estado y obligado el contribuyente.

Resulta importante exponer lo considerado por Marco García (2020) pues explica que: “Para que la base gravable otorgue resultado: la cantidad a pagar, es necesario enlazarla con la tasa; considerada el elemento definitivo para el cálculo de la carga tributaria. De su estructura dependerá la efectividad y equidad de la deuda tributaria” (s. p.).

Se entiende entonces que el tipo impositivo lo fijará la entidad legisladora, a través de la norma tributaria, de acuerdo al principio de legalidad y esta consiste en una cuota fija o porcentual que se aplicará a la base imponible, resultado de la cual, se determinará el tributo a pagar.



Expone Ríos Granados (2020) “Asimismo, los gravámenes pueden ser fijos, delimitando una cantidad de dinero en específico por cada unidad impositiva o bien, proporcionales, establecidos mediante un porcentaje que varía según la base” (s. p.).

Según manifiesta Marco García en el *Manual de Derecho Fiscal* (2020) los tipos impositivos pueden ser:

- a) Proporcional. Esta alícuota permanece fija aun cuando la base imponible se modifique. La cuantía del tributo crece de manera proporcional al incremento de la base (...)
- b) Progresivo. Las tasas progresivas aumentan conforme la base imponible se incrementa. Por tanto, la carga tributaria crece de manera más que proporcional, ajustándose con eficacia a los planteamientos de la capacidad contributiva (...)
- c) Regresivas. En este caso, conforme aumenta la base imponible, la alícuota tiende a disminuir. Se produce, en consecuencia, el efecto contrario al generado por la alícuota progresiva. (s. p.)

En consecuencia, también se puede apreciar que el tipo impositivo debe estar relacionado con el principio de capacidad de pago, pues dependiendo de la manifestación de riqueza, se debe fijar el la cuota fija o porcentaje del cual se extraerá el pago para agenciar de fondos al acreedor, en este caso, el Estado.

- d) Deuda Tributaria Para Ríos Granados (2020) “Dentro de los elementos cuantitativos que componen el tributo, se encuentra la deuda tributaria, la cual se integra por: a) el adeudo principal; b) la actualización; c) recargos y e) intereses.” (s. p.)



Por supuesto, cada tributo depende específicamente de la norma que le da origen y de su configuración. De acuerdo con el principio de legalidad, los tributos deben establecer claramente la manera de su determinación y liquidación.

Sigue exponiendo Ríos Granados (2020) “Se necesita conocer la base gravable y el tipo de gravamen para determinar cuánto se deberá pagar y el crédito al que tiene derecho a percibir el Estado” (s. p.).

1.17.3. Clases de tributos

Existen diversos tipos de tributos, en Guatemala específicamente, el Código Tributario (1991) en su Artículo 10 señala que “son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.” (p. 2)

Según el análisis denominado *Los Tributos Actuales en Guatemala* (2019), se expone que actualmente en el país existen tres tipos de tributos:

- a) Impuestos
- b) Tasas
- c) Contribuciones

1.18. Impuestos

Los impuestos constituyen un tributo monetario exigido por el Estado, debido a que el mismo posee potestad de imperio (puede exigir), el cual es establecido por la ley, y se impone a las personas individuales y colectivas de acuerdo con el principio de capacidad de pago. Los



impuestos que son cobrados por el Estado, y sirven para satisfacer los gastos públicos que son establecidos mediante el presupuesto. Todo lo anterior obedece a lo delimitado en el inciso d), Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En la legislación guatemalteca, en el Artículo 11 del Código Tributario, se establece que se entiende como impuesto, el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Es precisamente porque, de acuerdo con el principio de legalidad, los impuestos deben establecerse a través de una ley, con todos sus elementos, dentro de estos el hecho generado o hecho imponible, que puede ser un acto gravado que genera la obligación de pagar una prestación al Estado.

Según Alveño (2014),

En los impuestos encontramos, como elemento relevante, por un lado, el “hecho imponible” que, por haber sido escogido por el legislador como tal, debería ser revelador de la existencia de capacidad contributiva. Por otro lado, su finalidad primordial es la de procurar recursos para el financiamiento de los fines de Estado. (p. 570)

Para Sanabria Ortiz (2001) “El impuesto es un tributo no vinculado, cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. Asimismo, que el impuesto es un tributo que aportamos todos en beneficio de todos” (s. p.).

Es importante resaltar que el contribuyente al realizar el pago de los impuestos, no recibe obras o servicios públicos de manera directa e inmediata, sino que estos recursos se destinan para llevar a cabo todas aquellas actividades que desarrolla el Estado para cumplir con sus fines.



1.18.1. Características de los impuestos

Carrera Dávila (2015) clasifica las características de los impuestos así:

- a) La principal es que los impuestos son coercitivos, porque como se mencionó con anterioridad, el Estado exige el cumplimiento.
- b) No se recibe nada a cambio, es decir no existe contraprestación para el contribuyente, porque el Estado no le da a cambio ningún servicio personal o individual.
- c) Están destinados a financiar el Presupuesto de Egresos del Estado: debido a que el Estado está obligado a satisfacer las necesidades colectivas como servicios públicos que la población en general necesita (construcción de carreteras, proyectos de salud, educación, entre otros).
- d) Constituyen una cuota privada, porque generalmente la pagan los particulares. (s. p.)

Por otro lado, las tasas son ingresos que percibe el Estado, como pago de un servicio público especial y divisible en el cual, el beneficiario es quien paga, pero al mismo tiempo beneficia a la sociedad.

1.18.2. Impuestos directos

Los impuestos directos son aquellos que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta; este se encuentra asociado directamente con una persona física o jurídica y, se calcula o aplica sobre el capital total de la misma, sus ingresos globales en un determinado ejercicio fiscal.



En Guatemala existen diversos tipos de impuestos directos, entre estos se pueden mencionar:

a) Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Es un impuesto directo, personal, subjetivo y progresivo que tiene por objeto gravar las rentas de todas las personas individuales o jurídicas, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como también cualquier ente, patrimonio o bien que establezca la ley. Tiene su fundamento en el Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

El hecho generador del Impuesto Sobre la Renta son todas las rentas de fuente guatemalteca, es decir, todo ingreso generado por capitales, bienes, servicios y derechos que se inviertan, utilicen o se originen por actividades lucrativas desarrolladas en Guatemala, según el Artículo 4 del Decreto Número 26-92.

Es importante, para la comprender la determinación del impuesto, establecer ciertos conceptos:

- Renta bruta: es el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos durante el período de imposición.
- Renta neta: constituye renta neta los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones y otras remuneraciones similares (término utilizado únicamente para personas individuales en relación de dependencia, equivalente a la Renta Bruta para los demás regímenes).



- Renta imponible: son los ingresos sobre los cuales debe pagarse ISR. También se le llama renta gravada y regularmente equivale a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas, salvo los regímenes específicos que establece la ley.

b) Impuesto sobre Productos Financieros

Este impuesto fue creado mediante el Decreto número 26-95 del Congreso de la República de Guatemala, el cual tiene como objeto gravar los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, así como los que provengan de títulos de valores, tanto públicos como privados, que se paguen o se acrediten en cuanta a personas individuales o jurídicas domiciliadas en Guatemala y que no se encuentran sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.

El hecho generador del Impuesto sobre Productos Financieros: de acuerdo con lo establecido en el Artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Productos Financieros (1992) “se constituye en el momento del pago o acreditamiento de intereses” (p. 1).

c) Impuesto de Solidaridad

Este impuesto fue creado mediante el Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, con el fin de establecer mecanismos que ayuden a fortalecer la recaudación tributaria para poder, de esta manera, financiar los programas de inversión social que demanda la población guatemalteca, entró en vigencia el 01 de enero del año 2009. Es un impuesto de naturaleza extraordinaria y temporal, cuyo antecedente es el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), por lo que su naturaleza justifica las evidentes similitudes en sus disposiciones legales.



Con respecto del hecho generador, el Artículo 3 de la Ley del Impuesto de Solidaridad establece que dicho impuesto grava la realización de actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional por los sujetos pasivos del mismo.

d) Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI)

Este impuesto se encuentra delimitado en el Decreto Número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, el cual es un impuesto único y anual, sobre el valor de los inmuebles situados en el territorio nacional; el impuesto y multas recaudadas se destinan a las municipalidades del país para el desarrollo local y al Estado para el desarrollo municipal.

El hecho generador en el IUSI, es la situación jurídica de ser propietario de un bien inmueble. De conformidad con lo que establece el referido decreto, este recae sobre los bienes inmuebles, rústicos o rurales y urbanos, integrando el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras; así como los cultivos permanentes.

e) Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos

Este impuesto se encuentra establecido en el Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, es de naturaleza documental, puesto que no grava una capacidad económica distinta al propio acto o contrato establecidos en la ley.

El hecho generador del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos se encuentra establecido en el Artículo 3 de la precitada ley y está constituido por la emisión, suscripción u otorgamiento de documentos que contengan actos o contratos objetos del impuesto.



f) Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones

Este impuesto se encuentra delimitado en el Decreto Número 431 del Congreso de la República de Guatemala. Es un impuesto relativo a las sucesiones y donaciones por causa de muerte, de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

Este decreto fue derogado parcialmente por el Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA, en lo relativo al impuesto de donaciones entre vivos sobre bienes muebles e inmuebles. Asimismo, grava lo adquirido por cada sujeto pasivo, tomando como base, en el caso de herencias, el patrimonio neto del causante; es decir, sus bienes menos las cargas deudas y gastos.

West (2016) expone:

Características del Impuesto: a) Carácter personal y subjetivo: Tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo; b) Favorece la transmisión: En el caso de bienes; c) Impuesto progresivo: Tiene una escala de gravamen progresiva; y d) Actos causantes del impuesto: Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte; bienes muebles; dinero en efectivo; acciones nominales; y valores cotizables.

Personas Obligadas a Declarar el Impuesto: Tiene obligación de declarar el impuesto aquellas personas físicas que adquieren bienes y derechos por: a) Herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y b) Donación por causa de muerte.

Derechos y Obligaciones del Contribuyente Fallecido: El Artículo 24 del Código Tributario establece que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, deberá



ser ejercido o cumplido por el administrador o albacea del mortal, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en Artículo 25 y Artículo 26 del mismo cuerpo normativo. (s. p.)

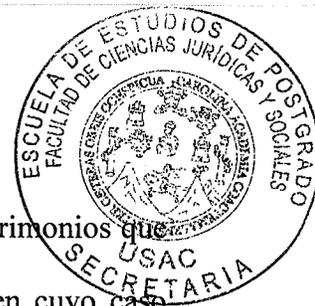
Dentro de las obligaciones tributarias se encuentra las obligaciones por deuda ajena, regulada en el Artículo 25 del Código Tributario, pues establece quien debe cumplir las obligaciones tributarias, sin tener el carácter de contribuyente. Asimismo, es responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

El Artículo 26 del Código Tributario (1991) literalmente establece:

Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

- 1) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los Representantes de los incapaces.
- 2) Los representantes legales de las personas jurídicas
- 3) Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- 4) Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.



La responsabilidad establecida en este Artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria. (p. 9)

El Decreto Número 314 del Congreso de la República, Código de Notariado, establece en su Artículo 69 que las escrituras de enajenación de bienes inmuebles o derechos reales y gravámenes sobre los mismos, serán inscritas en el Registro de la Propiedad Inmueble, siendo su requisito indispensable que en el testimonio respectivo se inserten las constancias de solvencia del impuesto territorial del tres por millar y de los impuestos municipales, o los recibos que acrediten el pago por el último trimestre, y las constancias del pago de alcabala o del impuesto hereditario o de donación, en su caso, o que se acompañen al testimonio dichos atestados originales.

Con lo anterior, debe considerarse que el incumplimiento del notario por el pago respectivo de dicho impuesto, conlleva a la sanción establecida en el Artículo 38 de la ley antes citada.

De conformidad con lo que establece el Artículo 37 de la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, el plazo para pagar el impuesto se da dentro de los seis (06) meses a partir de la fecha de fallecimiento del autor.



Tabla 2

Tabla para Cálculo del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones

Tabla Cálculo del Impuesto							
Artículo 7 del Decreto Número 431							
Porción de cada heredero, legatario o donatario	Hijos, cónyuge y concubinos	Ascendientes y descendientes, excepto los hijos adoptante y adoptado	COLATERALES POR CONSAGUINIDAD			Parientes legales por afinidad	Extraños
			2°. Grado	3er. Grado	4°. Grado		
	%	%	%	%	%	%	%
Hasta Q50mil	1	2	3	5	7	9	12
Hasta Q100mil	2	3	4	6	8	10	14
Hasta Q200mil	3	4	5	7	9	11	16
Hasta Q300mil	4	5	6	8	10	12	18
Hasta Q500mil	5	6	7	9	11	13	20
Cantidades mayores	6	7	8	10	12	14	25

Nota: Adaptado al Artículo 7 de la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

Por la naturaleza del Impuesto, este se encuentra contenido en los siguientes cuerpos normativos:

- Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- Decreto Ley Número 106, Código Civil.
- Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.
- Decreto Número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR).



Tabla 3

Relación con otras leyes

Decreto Número 6-91, Código Tributario	Artículo 24. Transmisión por sucesión
Decreto Número 26-92, Ley del ISR	Artículo 6. Rentas Exentas
Decreto-Ley Número 106, Código Civil	Libro III de la Sucesión Hereditaria
Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria	Artículo 8. Exenciones generales

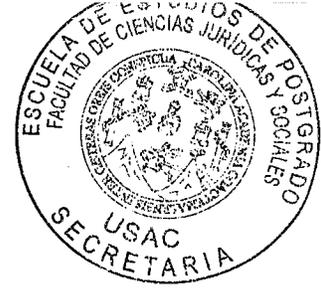
Su relación deriva de los procesos relativos al cálculo del impuesto, la obligatoriedad en su registro y demás procedimientos delimitados en los entes estatales que se detallarán en el capítulo IV del presente estudio.

1.18.3. Impuestos Indirectos

Respecto de los impuestos directos, la Superintendencia de Administración Tributaria SAT (2021) establece:

Este impuesto grava el consumo de bienes y servicios; se denominan indirectos porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva de importador a productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente. (s. p)

Dentro de estos se pueden mencionar los siguientes:



a) Impuesto al Valor Agregado (IVA)

De conformidad con el Decreto Número 27-92 se establece un Impuesto al Valor Agregado que recae sobre ciertos actos y contratos que se encuentra establecidos en la Ley precitada. Este impuesto representa mayor recaudación para la administración tributaria, el cual grava el consumo con una tasa del 12 % sobre la base imponible; y se llama así dado que el valor del impuesto se agrega a cada acto y contrato gravado que se formalice.

Se divide en IVA al consumo doméstico e IVA a las importaciones. Los contribuyentes del impuesto deben declarar tomando en consideración un sistema de créditos (impuesto que el contribuyente paga por adquirir bienes o servicios) y débitos (impuesto que el contribuyente carga por los bienes y servicios que presta).

Con respecto del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con el Artículo 3 de la Ley del IVA este impuesto se genera por los actos y contratos siguientes:

- La venta o permuta de bienes.
- La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios en el territorio nacional.
- Las importaciones.
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago.



- Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa o la auto-prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
- La venta o permuta de bienes inmuebles.
- La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- La aportación de bienes inmuebles a sociedades.

b) Derechos Arancelarios de Importación (DAI)

Esta figura tiene su fundamento en el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, que responde a las necesidades de la reactivación y reestructuración del proceso de integración económica centroamericana, así como a las de su desarrollo económico y social.

Dicho Régimen está constituido por:

- El Arancel Centroamericano de Importación, formado por los rubros con los derechos arancelarios.



- La Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías
Reglamento.
- El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento.
- Las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras.

Entre otros impuestos indirectos se pueden mencionar:

- Ley del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, que tiene su fundamento en el Decreto Número 26-95 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, el cual tiene su base legal en el Decreto Número 09-2002 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto específico a la distribución de cemento, base legal Decreto Número 79-2000 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto de tabaco y sus productos, creado mediante el Decreto Número 61-77 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, que se encuentra establecido en el Decreto Número 38-92 del Congreso de la República de Guatemala.



- Impuesto sobre la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, establecido en el Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala.

1.19. Tasas

Carrera Dávila (2015) sobre las tasas explica:

Las Tasas se diferencian de los impuestos en que se pagan voluntariamente. Normalmente este tipo de tributos gravan la prestación de un servicio recibido, es decir, si se recibe una ventaja, entonces deben pagarse las tasas. El servicio lo recibe directamente quien paga por su realización, a diferencia de los impuestos, cuyos bienes o servicios públicos se reciben indirectamente. (s. p.)

1.19.1. Tipos de tasas

A continuación, se enumeran los distintos tipos de tasas que existen en Guatemala:

- a) Por autorización de documentos públicos.
- b) Por servicio público.
- c) Por servicio de energía eléctrica y alumbrado público.
- d) Por peaje (en el caso de la autopista del Departamento de Escuintla).
- e) Por el registro de propiedades.
- f) Boleto de ornato que se paga anualmente a las municipalidades.



1.19.2. Características de las tasas

- a) Son pagadas voluntariamente a cambio de un servicio.
- b) Los servicios son prestados por el Estado o las municipalidades.
- c) Deben ser proporcionales al costo del servicio adquirido.

1.20. Contribuciones Especiales

Las Contribuciones Especiales son fijadas unilateralmente por el Estado o las municipalidades con carácter de obligatoriedad, las mismas se imponen a uno o varios sectores de la población y el objetivo normalmente, es satisfacer parcialmente el costo de una obra que será de uso público.

1.20.1. Características de las contribuciones especiales

- a) Proporcionar al Estado recursos económicos para realizar los gastos públicos necesarios para cumplir sus fines y funciones.
- b) La contribución es obligatoria porque la impone el Estado o las municipalidades.
- c) Deben pagarla obligatoriamente los particulares, pero a diferencia de los impuestos, reciben un beneficio directo e inmediato.
- d) El pago que realiza el particular, es equivalente al beneficio que obtiene con motivo de la ejecución de una obra pública.



Tabla 4

Diferencia entre arbitrio y tasa

Arbitrio	Tasa
Es una obligación	Es voluntaria
Prestación de dinero obligatoria	Prestación voluntaria
No conlleva una contraprestación	Se recibe una contraprestación
Establecida por el Congreso de la República de Guatemala	Generada por las Municipalidades de Guatemala





CAPÍTULO II

2. Derecho de sucesiones

La palabra sucesión se define como la entrada o continuación de una persona en lugar de otra. Se deriva del latín *successio*, acción de suceder, de ocupar un puesto ocupado por otro. Asimismo, en la rama del derecho es el impuesto sobre sucesiones y donaciones que grava las adquisiciones patrimoniales *mortis causa*, las donaciones y otros negocios que tengan carácter gratuito.

Por tanto, se puede afirmar que según el derecho romano la sucesión es el hecho jurídico mediante el cual una persona llamada heredero, pasa a ocupar dentro de un conjunto de relaciones patrimoniales, de todos los derechos transferibles y transmisibles no extinguidos el lugar de otra denominada causante.

2.1. Características

- 1) Al provocarse el traspaso se sucede en el heredero no solo los créditos, deudas, bienes, derechos y acciones sino también la posesión de los bienes;
- 2) Determina una relación jurídica fundamental cuyo núcleo central es el heredero y como complemento ciertas y determinadas relaciones jurídicas accesorias llamadas legados; y
- 3) Se produce con carácter necesario, en oposición a la sucesión inter-vivos que es consecuencia como debe comprenderse de la voluntad de las partes.



2.2. Clasificación

La sucesión representa lo que en doctrina se denomina modo derivativo de adquirir la propiedad. Por su gran importancia el legislador le dedicó todo el libro tercero del Código Civil, puede ser a título universal y a título particular:

Para Puig Peña (1996) la sucesión es:

A título universal se caracteriza porque a través de ella, se produce una transferencia en cascada o en bioque, sobre la persona del sucesor, de todos los derechos o Artículos, en el causante. En cambio, la sucesión a título particular solo indica la adquisición por el sucesor de bienes concretos e individualizados. (s. p.)

La adquisición a título particular, no supone una subrogación en la titularidad jurídica del causante en la adquisición de la cosa singular. El adquirente no reemplaza al transmitente en su posición jurídica; por ello el legatario no es un sucesor, sino un adquirente directo.

2.3. Derecho de las obligaciones

Para Jorge A. Sánchez-Cordero Dávila (2003) la noción de obligación es:

Una de las nociones fundamentales del Derecho Civil; los derechos se dividen en derechos patrimoniales y extrapatrimoniales, el derecho civil estudia cierta clase de derechos extrapatrimoniales como la capacidad de las personas; pero también se dedica al estudio de los patrimoniales, es decir, aquellos que tiene un carácter económico y pecuniario. Los derechos patrimoniales se dividen en categorías: a) Los derechos personales y b) Los derechos reales. Por su parte los derechos personales se pueden



conceptuar por exclusión: son aquellos derechos patrimoniales que provienen de los actos y hechos jurídicos que no dan origen a derechos reales. Los derechos personales también adoptan el término de obligación *lato sensu*.

Es así como llegamos a la noción de obligación *strictus sensu*; esta es la contrapartida en el patrimonio de una persona de un derecho personal que existe en el patrimonio de otra. La obligación es pues un vínculo jurídico existente entre dos personas.

La obligación es una situación bipolar donde la terminal activa es el acreedor y la pasiva el deudor. En virtud de este vínculo el deudor está obligado a realizar una prestación a favor de su acreedor y el acreedor puede exigirle coactivamente el cumplimiento de esa prestación. En este orden de ideas, la doctrina alemana ha distinguido dos elementos básicos en la obligación: el deber o *schuld* y la responsabilidad o *haftung*, esta tesis conduce a una concepción dualista de la obligación, que se opone a la concepción monista, es más simple y ha sido sostenida por la teoría clásica.

La distinción entre el deber (*schuld*) y la responsabilidad (*haftung*) en alguna forma responde a la distinción en el derecho romano entre el *debitum* y la *obligatio*, si bien esta distinción obedecía a razones procesales. En suma, la deuda (*debitum o schuld*) implica el deber de realizar una prestación, en tanto la responsabilidad (*obligatio o haftung*) implica el poder coactivo del acreedor; el acreedor tiene a su disposición la fuerza coactiva del Estado para obligar forzosamente al deudor a realizar su prestación y dar en esa forma satisfacción a sus intereses. Todo ello nos conduce a la siguiente noción de obligación: Es la relación jurídica existente especialmente entre dos personas, en virtud del cual una persona debe realizar en beneficio de otra una prestación.



Esta definición dualista de la obligación –integrada por la *schuld* y la *haftung*– plantea el problema de existencia de la obligación natural o imperfecta, que es una obligación desprovista de sanción, es decir, que el acreedor carece de la posibilidad de exigir coactivamente el cumplimiento de su prestación al deudor. El derecho moderno ha venido identificando las obligaciones imperfectas en las obligaciones morales o de conciencia. Por ello el ordenamiento jurídico considera como actos válidos aquellos que se realizan con la idea de satisfacer ese deber moral o de conciencia. (p. 732)

2.4. Clasificación de obligaciones de dar, de hacer y de no hacer

El Código Civil Decreto-Ley Número 106 le atribuye a esta clasificación una importancia esencial, ya que sobre ella modela el efecto de las obligaciones. “Artículo 1319.- Toda obligación resultante de un acto o declaración de voluntad consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa” (s. p.).

2.4.1. Obligación de dar

Sobre la obligación de dar, la ley nacional indica:

Artículo 1320.- La obligación de dar cosa determinada comprende su entrega y la de sus accesorios y pertenencias, así como los frutos que produzca desde que se perfecciona el convenio. El deudor es responsable, asimismo de su conservación, hasta que verifique la entrega.

Artículo 1321.- En las obligaciones de dar cosa determinada únicamente por su especie, la elección corresponde al deudor, salvo pacto en contrario.



El deudor cumplirá eligiendo cosas de regular calidad, y de la misma manera procederá el acreedor, cuando se le hubiere dejado la elección.

Artículo 1322.- En los casos a que se refiere el Artículo anterior, el deudor no podrá, antes de la individualización de la cosa, eximirse de la entrega, alegando la pérdida por caso fortuito o fuerza mayor. Practicada la elección, se aplicarán las reglas establecidas sobre obligaciones de dar cosas ciertas o determinadas. (s. p.)

2.4.2. Obligación de hacer

Con respecto de la obligación de hacer, en la ley se dispone lo siguiente:

Artículo 1323.- En las obligaciones de hacer el incumplimiento del obligado da derecho al acreedor para hacer por sí o por medio de tercero, a costa del deudor, lo que se hubiere convenido, si la calidad del ejecutante fuere indiferente.

Artículo 1324.- Si el acreedor prefiere la prestación por el deudor, pedirá que se le fije un término prudencial para que cumpla la obligación, y si no la cumpliere, será obligado a pagar daños y perjuicios.

Artículo 1325.- Si la obligación de hacer resultare imposible sin culpa del deudor, la obligación queda extinguida. El deudor debe devolver en este caso al acreedor lo que por razón de la obligación hubiese recibido. (s. p.)

2.4.3. Obligación de no hacer

Sobre la obligación de no hacer, en la ley se dispone:



Artículo 1326.- Si la obligación es de no hacer, el obligado incurre en daños y perjuicios por el solo hecho de la contravención.

Artículo 1327.- El acreedor tiene derecho para exigir que se obligue al deudor a destruir lo que se hubiere hecho contraviniendo lo pactado, o a que se le autorice la destrucción por cuenta del deudor. (s. p.)

Los Artículos del 934 al 953 del Código Civil Decreto Ley 106, contienen disposiciones generales para una sucesión testamentaria. El Artículo 934 declara que

toda persona civilmente capaz, puede disponer de sus bienes por medio de testamento a favor de cualquiera que no tenga incapacidad para heredar. El testador puede encomendar a un tercero la distribución de herencias o legados que dejare para personas u objetos determinados. (s. p.)

El Artículo 935 regula que

El testamento es un acto puramente personal y de carácter revocable, por el cual una persona dispone del todo o de parte de sus bienes, para después de su muerte.

Es un acto de voluntad personalísimo, por medio del cual una persona dispone de sus bienes, derechos y obligaciones para después de su muerte, y no únicamente de los bienes, si no así mismo a las personas, ya sean jurídicas o naturales, a quienes designa como beneficiarios y/o sucesores de dichos bienes, derechos y obligaciones. (s. p.)



2.5. Sucesión testamentaria

La Universidad Chilam Balam (2009) plantea lo siguiente sobre la sucesión testamentaria:

Acto jurídico, mediante el cual una persona dispone una parte o de la totalidad de sus bienes para después de su muerte. Dentro del Derecho Romano, uno de los negocios jurídicos más importantes era el testamento, siendo que en la Ley de las Doce Tablas se establecía: Los herederos (intestados) solo pueden tener la sucesión no habiendo heredero testamentario.

En la configuración jurídica del pueblo romano se encuentra el hecho de que la figura de la sucesión testamentaria es la máxima exaltación de los principios de la apropiación privada, los cuales sirvieron de base para la formulación de los siguientes sistemas económicos. (s. p.)

2.6. Sucesión intestada

La sucesión intestada resulta cuando una persona fallece, sin haber designado un sucesor determinado. Por medio del StuDocu (2018) se explica: “Por lo que los diferentes pueblos y entre ellos el romano, basados en el vínculo de consanguinidad, consagró un determinado orden de llamamiento, mediante el cual el pariente más cercano debe ocupar la posición del fallecido.” (s. p.)

2.7. Donaciones por causa de muerte

Para Vásquez Pinelo, R. (2010) la donación por causa de muerte, se trata de:



Un contrato sujeto a un término de fecha o día incierto, pero forzoso, como es la muerte del donante. Puede pactarse un término y el donante morir antes de su llegada; este hecho no hará que la donación se sujete a las reglas de los legados, porque la intención de las partes fue celebrar un contrato simplemente a término suspensivo y la circunstancia de que muera aquél antes del término, no cambiará la naturaleza jurídica de la operación. (s. p.)

Pero si las partes expresamente subordinan todos los efectos del contrato a la muerte del donante, la donación que es un contrato, se sujeta, no obstante, a las reglas de los legados, no se trata de un legado, es decir de una transmisión a título particular operada por testamento. Sobre esto Rojina Villegas (2001) dice: “En virtud que se celebra un contrato, hay acuerdo de voluntades, se cumplen todos los requisitos de este acto jurídico y solo se subordinan sus efectos a la muerte del donante” (s. p.).

La donación por causa de muerte deriva de un negocio jurídico unilateral que no tiene la calidad de contrato, y se asimila a los legados, por lo tanto, a diferencia del contrato de donación que es irrevocable, salvo los casos de ingratitud del donatario señalados en el Artículo 1866 del Código Civil, la donación por causa de muerte es esencial y fundamentalmente revocable, dado su carácter de disposición de última voluntad, regida por las normas de los legados y de los testamentos contenidas en los Artículos 934, 935 Y 936 del Código Civil.

Por esa misma situación es necesario que el donatario sobreviva al donante y que este tipo de donaciones se ajusten a las formalidades y solemnidades del testamento. La donación tiene carácter contractual, porque el Código Civil, Decreto-Ley 106 siguiendo la tradición romanista, considera a la donación como un modo de adquirir la propiedad.



Esta consideración es defectuosa y así lo explica Rojica Villegas (2001):

Puesto que esta no produce la adquisición de la propiedad por sí sola, si no va acompañada de la tradición, es evidente que su función traslativa de dominio es la misma que la de los demás contratos de esa finalidad y queda ya comprendida, como mero título hábil para transferir el dominio. (s. p.)

2.8. Proceso sucesorio intestado y testamentario

2.8.1. De la sucesión

Según el *Diccionario de la Lengua Española* (s. f.) la palabra sucesión proviene del latín *successio, successionis*, encontrándose los siguientes significados:

- a) Conjunto de bienes, derechos y obligaciones transmisibles a un heredero o legatario.
- b) Entrada o continuación de una persona o cosa en lugar de otra.
- c) Entrar en una persona o cosa en lugar de otra o seguirse de ella.
- d) Descendencia o procedencia de un progenitor. (s. p.)

La sucesión intestada procede de la sucesión mortis causa ante la inexistencia o invalidez de testamento del fallecido. Por lo que, se da la necesidad de elegir un sucesor y, ante la inexistencia de voluntad escrita del fallecido, el derecho suple esa voluntad designando sucesores por defecto.



La sucesión intestada se contempla como figura legal, toda vez que se hereda por derecho propio y poder derecho de representación, tal y como lo establece el Artículo 1071 del Código Civil.

Dicho cuerpo normativo señala que procede la sucesión cuando:

- a) El causante muere sin dejar testamento; con testamento nulo o que haya perdido después su validez.
- b) El testamento no tiene institución de heredero en todo o en parte de los bienes, o no dispone de todos los que corresponden al testador.
- c) Falta la condición puesta a la institución del heredero o este muere antes que el testador, o repudia la herencia sin tener sustituto y sin que haya derecho a acrecer.
- d) El heredero instituido es incapaz de suceder. (s. p.)

2.8.2. Proceso en sede notarial o judicial

Robin Nelson Curruchich cita a Pedro Ávila Álvarez (s. f.) y expone lo siguiente:

La jurisdicción voluntaria es una actividad funcional del Estado caracterizada por estar actuada por órganos jurisdiccionales u otros que, en sentido lato, pueden, por razón de su origen histórico, considerarse como cuasi-judiciales, o están, en la organización de la comunidad social, configurados como más o menos dependientes de lo jurisdiccional. (s. p.)



La sucesión por causa de muerte se lleva a cabo por la voluntad de la persona, la cual se manifiesta en el testamento y a falta del mismo, mediante disposición legal. La primera es denominada testamentaria y la segunda intestada, abarcando en ambos casos todos los bienes, derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte.

Los derechos a la sucesión de una persona se tienen que transmitir desde el momento en el cual ocurra su muerte, y la sucesión puede ser a título universal o bien a título particular. La asignación a título universal es denominada “herencia” y la asignación a título particular es llamada “legado”. El título es universal cuando se suceda al causante en todos sus bienes y obligaciones transmisibles, a excepción de los legados. Además, el título es particular cuando se sucede en uno o en más bienes determinados. La sucesión puede ser en parte testada y en parte intestada.

El heredero solamente responde por las deudas y cargas de la herencia hasta donde alcancen los bienes de este. El legatario solamente tiene la obligación de dar respuesta de las cargas que expresamente le imponga el testador. Cuando toda la herencia se distribuya en legados, los legatarios serán considerados como herederos. Cada heredero puede disponer del derecho con el cual cuenta en la masa hereditaria, pero no puede en ningún momento disponer de las cosas que forman la sucesión.

Curruchich Muchuch (2010) al respecto señala: “La capacidad para suceder se rige mediante la ley del domicilio que tenga el heredero o legatario al tiempo de la muerte del autor de la sucesión, cuando se trate de bienes situados fuera de la República de Guatemala” (s. p.).



Con respecto de las ventajas de la tramitación de la sucesión hereditaria en sede notarial se pueden indicar las siguientes:

- a) Principio de celeridad: en los procesos sucesorios judiciales, el trámite resulta parsimonioso, situación que deja inconformes a los interesados, quienes exigen una respuesta vertiginosa a su solicitud.
- b) Principio de economía: al encontrarse exentos de pagos relativos a los servicios de carácter judicial, baja el costo.
- c) Trámites burocráticos: los tribunales que contemplan procesos no litigiosos, también reciben documentación en masa; por lo que, en la mayoría de casos son distribuidos para su análisis a personas que no son idóneas para calificar y valorar según el caso, ya que no tienen la preparación jurídica necesaria.
- d) Especialización: la función notarial hace que quienes la ejerzan puedan profundizar en la materia tanto documental como registral.

2.8.3. Fase registral

La fase registral corresponde a las inscripciones registrales, la cual corresponde al Registro General de la Propiedad de la Zona Central y al Segundo Registro de la Propiedad en Quetzaltenango; toda vez que, se acompañe la certificación de la liquidación y el aviso extendido por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.



2.8.4. Fase administrativa

a) Proceso Sucesorio Intestado (Fase Notarial)

Testamentario: Los herederos deben presentar al notario el testimonio del testamento común abierto debidamente anotada en el libro de asientos y razonada por el registro de la propiedad, la certificación del acta de defunción y la certificación donde se demuestre el parentesco (Artículo 1194 C.C.)

- 1) Acta notarial de requerimiento: Artículo 488 CPCyM y 2 del Dto. 54-77, un timbre notarial de Q10.00 y un fiscal de Q0.50.
- 2) Primera resolución: Dos timbres notariales de Q1.00 Artículo 455 CPCyM. Da por radicado o promovido el proceso sucesorio intestado notarial y por incorporadas las certificaciones respectivas, Artículo 2 Decreto 54-77.
- 3) Notificación de la primera resolución: Artículo 66 del CPCyM.
- 4) Aviso al Registro de Procesos Sucesorios: Dentro de un plazo de 8 días hábiles posteriores, Artículo 2 del Dto. 73-75.
- 5) Solicitud de informe a los registros respectivos de la propiedad: Respecto a si el causante otorgó testamento o donación por causa de muerte. Artículo 455 CPCyM.
- 6) Avalúo fiscal (por valuador autorizado) Artículo 489 CPCyM.
- 7) Edicto: Se realizan tres publicaciones en el Diario Oficial en un intervalo de uno cada 15 días. Señala lugar, día y hora de la junta de Herederos. Artículo 456 y 488 CPCyM.



- 8) Acta notarial de Junta de Herederos e Interesados: En este proceso los herederos aceptan o renuncian a su derecho. Si es testamentaria se procede a la lectura del testamento. Artículo 491 CPCyM.
 - 9) Acta notarial de inventario, con copia para atestados. Artículo 490, 558 y 563 CPCyM.
 - 10) Audiencia a la Procuraduría General de la Nación: Artículo 492 CPCyM.
 - 11) Auto declaratorio de herederos: Se hará sin perjuicio de tercero de igual o mejor derecho. Artículo 464, 481, 491 y 494 CPCyM (Testamentario). El notario declarará válido el testamento y, herederos y legatarios en el instituido.
- b) Fase administrativa y registral
- 1) Remisión del expediente al Departamento de Herencias, Legados y Donaciones del Ministerio de Finanzas Públicas. Para efectuar el cálculo del monto del impuesto a pagar. Artículo 496 CPCyM.
 - 2) Elaboración de la liquidación fiscal: Artículo 496 CPCyM y Artículo 40 del Decreto Número 431.
 - 3) Aprobación de la Liquidación Fiscal por la Contraloría General de Cuentas: Artículo 40 y 41 de la Ley del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.
 - 4) Pago de impuesto: Artículo 45 y 46 del Dto. 431.
 - 5) Devolución del expediente al notario: Artículo 496 CPCyM.



- 6) Compulsación de testimonios a las partes conducentes: Que se entregarán a cada heredero o legatario, con su duplicado. Artículo 496 CPCyM.
- 7) Presentación de los testimonios de las partes conducentes a los registros públicos y avisos de traspaso: Artículo 497 CPCyM.
- 8) Remisión del expediente al Director del Archivo General de Protocolos: Artículo 498 CPCyM y Artículo 78 del Código de Notariado.

Para ampliar la fase administrativa es oportuno dar a conocer propiamente los procedimientos que se implementan en los entes estatales respectivos, los cuales se desarrollarán en el capítulo IV del presente estudio.

c) Fase judicial (proceso sucesorio judicial)

Presentado el memorial de radicación, con el contenido, acompañando los documentos justificativos del parentesco, el tribunal ante quien se radica, dicta la resolución aceptando la misma, teniéndose por radicada la sucesión intestada y manda a recabar la información de ley de los Registros de la Propiedad Central y al Segundo Registro en Quetzaltenango, sobre si existe o no testamentos o donación por causa de muerte otorgados por el causante, tal como lo establece el Artículo 455 tercer párrafo del Código Procesal Civil y Mercantil, es de hacer notar que la ley no regula en cuanto a que requisitos debe llenar el informe que el juez o el notario solicitan a los respectivos Registros para establecer si el causante otorgó testamento y/o donación por causa de muerte, razón por la cual se realiza este trabajo, para poder evitar así el problema que generan los homónimos.



En esta misma resolución el tribunal señala día, mes y hora para la junta de herederos debiendo previamente hacerse las publicaciones que la ley ordena, o sea la publicación de edictos citando a los que tengan interés en la mortual, debiendo publicarse por tres veces dentro del término de 15 días, en el Diario Oficial y contendrán los nombres del solicitante y del causante, el tipo y forma de proceso que se radica, así como ha quedado indicado, lugar, día y hora para la celebración de la junta de herederos, ante el juez competente o el notario según los casos.

d) Junta de herederos

Durante la celebración de la junta de herederos, los presuntos herederos expresarán su aceptación; y si no hubiere acuerdo sobre la forma de administrar la herencia, podrá el juez nombrar administrador al que designe la mayoría, o bien a un tercero de su propia elección. El presunto heredero que no concurra a la junta podrá presentarse por escrito, exponiendo lo que convenga a su derecho, de conformidad con lo establecido en el Artículo 479 Código Procesal Civil y Mercantil.

e) Declaratoria de herederos

La fase siguiente a la junta de herederos, es la declaratoria de herederos que la ley establece en el Artículo 481 del Código Procesal Civil y Mercantil (1963) “En vista de los atestados, el juez hará la declaratoria de herederos, conforme a lo dispuesto en el Código Civil”.

(p. 123)



La declaración se hará siempre sin perjuicio de tercero, de igual o mejor derecho. Cualquier persona con igual o mejor derecho, podrá pedir la ampliación o certificación del auto dentro del término de diez años, a partir de la fecha de la declaratoria.

Al faccionarse el inventario se tendrá el cuidado de especificar en forma detallada, los bienes derechos y acciones que constituyen el activo, con su valor actual; y el pasivo formado por las obligaciones, gastos deducibles y las costas que gravan la herencia.

El proceso sucesorio se encuentra establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 en el libro IV título II, y el sucesorio intestado judicial específicamente por los Artículos 450 al 459, y del 478 al 481.

f) Proceso sucesorio intestado judicial

Se inicia el procedimiento con la radicación, o sea la presentación del primer memorial, el cual deberá llenar los requisitos formales y de fondo que la propia ley establece, así vemos que el Código Procesal Civil y Mercantil (1963) en su Artículo 106 indica que: “en ella, se fijarán con claridad y precisión los hechos en que se funda, las pruebas que van a rendirse, los fundamentos de derecho y la petición” (p. 25). El Artículo 61 del mismo cuerpo legal establece los requisitos para elaborar dicho memorial, mismos que se detalla a continuación:

- 1) Designación del Tribunal.
- 2) Nombres y apellidos del requirente y demás generales (nombre completo, edad, estado civil, profesión y domicilio), así como señalar el lugar para recibir notificaciones.
- 3) Relación de los hechos en que motiva su pretensión.



- 4) Fundamentos de derecho, tanto de ley sustantiva como adjetiva específicamente.
- 5) Pruebas en que fundamenta su petición.
- 6) Peticiones tanto de trámite como de fondo.
- 7) Cita de leyes.
- 8) Número de copias, fecha y la firma del requirente.
- 9) Firma y sello del abogado auxiliante bajo cuya dirección y procuración se actúa.
- 10) Adherir a cada hoja un timbre por el valor de un quetzal para cubrir el impuesto al cual están afectos los memoriales, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 3, numeral romanos I de la Ley del Timbre Forense Decreto Número 82-96.

Presentado ya el memorial de radicación con los requisitos ya indicados, es necesario:

- 1) Conocer cuál es el contenido de este;
- 2) qué documentos se acompañan; y
- 3) quiénes son las personas que pueden promover un sucesorio intestado.

Con el memorial de radicación se acompañarán: el certificado de defunción, o certificado de declaratoria de muerte presunta, y los documentos justificativos del parentesco.

- g) Personas que pueden promover un intestado

El Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 (1963) lo establece en su Artículo 455:



Pueden promover el proceso sucesorio los que tengan interés en la herencia, tales como el cónyuge supérstite, los herederos, el Ministerio Público, los legatarios, los acreedores, albacea o por otro concepto similar. Con el memorial de radicación se acompañarán el certificado de defunción o radicación de la declaratoria de muerte presunta, los documentos justificativos del parentesco y el testamento si hubiere. Salvo que los interesados lo presentaren, el juez o el notario pedirá el informe al Registro respectivo, sobre si existen o no testamentos o donaciones por causa de muerte otorgados por el causante. (p. 117)

h) Proceso sucesorio testamentario judicial

Mendoza Del Cid (2011) menciona basado en el Código Procesal Civil y Mercantil:

- 1) Procedencia (Art. 460, 461 CPCYM): Cuando media testamento valido, abierto o cerrado, otorgado de acuerdo con las formalidades establecidas por la ley.
- 2) Radicación: El interesado deberá presentar el testamento que tenga en su poder tan pronto conozca la muerte del testador, de igual forma cualquier heredero, puede solicitar al juez apercibir al tenedor de un testamento de persona fallecida, y si renunciara a la misma el juez ordenará su secuestro.

Se solicitará mediante un memorial de radicación el cual acompañará lo siguiente:

- 1) Certificado de defunción o declaratoria de muerte presunta.
- 2) Documentación que acredita el parentesco.
- 3) Testamento.



El juez al dar Resolución declara radicado el proceso y ordena edictos.

Edictos (Art. 456 CPCYM): Dentro de la resolución donde se radica el proceso se ordenará la publicación de edictos, citando a los que tengan interés en la mortuoria, publicándose la cantidad de 3 veces dentro de un término de 15 días en el Diario Oficial donde se publicaran los siguientes datos:

- a) Nombres de los solicitantes y causante.
- b) Forma de proceso.
- c) Fecha junta herederos.

Junta herederos (Art. 462 CPCYM): En esta fase procesal se dan los siguientes actos:

- a) Lectura del testamento.
- b) Aceptación de los herederos y legatarios.
- c) Albacea (si no hubiera, se nombrará de conformidad con lo que establecen los Artículos 1041 al 1067 del Código Civil guatemalteco).
- d) Heredero puede presentarse por escrito.

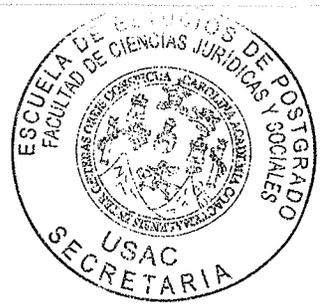
→si se impugna procede juicio ordinario (Art. 465 CPCYM)

Reconocimiento de Herederos y Legatarios:

- a) Toda vez no exista oposición.
- b) Días después de la junta.

c) Si el testamento contiene cláusula nula, el juez lo declarará en el mismo auto. (S. P.)







CAPÍTULO III

3. Derecho comparado

3.1. Impuesto sobre sucesión hereditaria en México

3.1.1. El sistema de recaudación

Es un conjunto de organismos, principios y normas sobre una materia, enlazados y coordinados entre sí tan estrechamente que constituyen un todo indivisible, a pesar de la relativa independencia funcional y operativa que puedan tener sus partes componentes.

Y un sistema logístico público es aquel que comprende todos los insumos relacionados con la provisión de recursos humanos, financieros y materiales, así como la transmisión de información, en el momento y lugar oportunos, para alcanzar como producto la acción sustantiva de desarrollo que permita satisfacer las metas establecidas en los respectivos planes, programas y proyectos.

Dentro del universo de los sistemas administrativos que son de naturaleza asesora y de servicios auxiliares o de apoyo del órgano ejecutivo del Estado, que sirven entre otras cosas para crear estímulos, formular normas generales de aplicación descentralizada y coordinada, racionalizar las estructuras y los procedimientos administrativos, interrelacionar las labores de varios de ellos y también la política con la administración, permitir el mejor uso posible de los insumos humanos calificados, financieros y materiales, logrando así una mayor eficiencia, motivando en mejor forma la participación y actividades del personal.



Inserto en este universo tenemos la especie, esto es, un “sistema tributario” y que sobre esto, expone Lara Dorantes (2009) lo siguiente:

Es un conjunto de estructuras, procedimientos, leyes, normas y disposiciones para financiar las labores que realiza el Estado y para actuar como un poderoso instrumento de desarrollo, de distribución de la riqueza y de justicia tributaria, evitando las evasiones y modificando el régimen fiscal. (s. p.)

En la actualidad México es uno de los países de América Latina que tiene baja recaudación, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), existen varios factores por lo que la recaudación fiscal es baja, y entre estas está la corrupción que es muy común, la evasión y la elusión fiscal, el desaprovechamiento de figuras tributarias entre otras más.

Las herencias, los legados y las donaciones son ingresos que actualmente la legislación mexicana los considera exentos, este aumento en el patrimonio de los individuos a título gratuito ayuda a cierto grupo de personas, por lo cual, da paso a la desigualdad social, ya que solo algunas familias están en condiciones de recibir algunos de estos ingresos.

Por lo anterior, la Gaceta Parlamentaria, año XIX, número 4612-III, de fecha martes 6 de septiembre de 2016, da a conocer la iniciativa por la cual se propone gravar los ingresos por Herencias, Legados y Donaciones superiores a \$10,000.00 de pesos y de esta manera se pretende cobrar impuesto a cierta clase de personas de la clase alta. Este impuesto sobre el patrimonio está aprovechado en otros países de América Latina como lo es Ecuador, Bolivia, Chile y otros; en algunos de estos casos se aplica tasas sobre la base gravable en otras tarifas.



La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), fundada en 1961, agrupa a 35 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. La OCDE (2017) ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes.

Trabajan para entender que es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. Miden la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analizan y comparan datos para realizar pronósticos de tendencias. Fijan estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.

La OCDE muestra un reporte de las proporciones de ingresos tributarios y los compara con los 24 países de América Latina y el Caribe (ALC) correspondiente al ejercicio 2015. Dichos indicadores tributarios se obtienen, considerando el recaudo tributario total en relación del Producto Interno Bruto (PIB). Para el ejercicio 2015 el promedio de recaudación de México fue baja en comparación al PIB de América Latina y el Caribe, reflejando la existencia de baja recaudación en México.

Algunas de las razones son factores como la corrupción, la informalidad, la defraudación fiscal, la evasión y la elusión fiscal, además de las antes mencionadas, la página de IDC (2015) incluye las siguientes:

- 1) La falta de voluntad del gobierno para proponer una real reforma tributaria. Esta inacción tiene su raíz en la oportunidad del Estado mexicano de obtener recursos fuentes de financiamiento como la deuda externa y su dependencia marcada de los ingresos petroleros.



- 2) La poca eficaz y eficiente administración tributaria. Existen grandes niveles de evasión y elusión fiscal, esto independientemente de las acciones del Estado mexicano para ser más eficiente, entre ellas el uso de medios electrónicos para simplificar el pago de impuestos y su fiscalización.
- 3) El amparo en materia impositiva ha restado fuerza a la autoridad fiscal y no en todos los casos beneficia a la mayoría de causantes.
- 4) La existencia de regímenes o estímulos fiscales especiales a ciertos sectores erosiona la base tributaria, además de que existe un amplio otorgamiento de facultades discrecionales del Ejecutivo para establecer, mediante decreto, exenciones o condonaciones.
- 5) La percepción negativa por los ciudadanos del uso y manejo honesto del gasto público.
- 6) Existe un reducido número de impuestos con el que el Estado mexicano grava a sus ciudadanos (básicamente el ISR e IVA).
- 7) El impuesto predial, el gravamen más significativo de las entidades federativas, tiene una baja recaudación, ya sea por la falta de capacidad administrativa de dichas entidades o por los diferentes tratamientos especiales.
- 8) El tamaño de la economía informal reduce considerablemente la base tributaria.
- 9) La poca seguridad jurídica que se genera ante la inestabilidad de las normas, ejemplo la miscelánea fiscal.



- 10) Las pocas facilidades administrativas para el cumplimiento de obligaciones tributarias. (s. p.)

De las causas antes mencionadas, México no está aprovechando el cobro de impuestos por las herencias, los legados y donaciones, según lo refleja la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación 14 de julio de 2014, Artículo 1.º de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014.

Por Parlamentaria (2016) se explica: “México es uno de los países con mayor nivel de desigualdad, ocupando el número 87 de 113 países, esto quiere decir que la riqueza del país se encuentra concentrando un cierto grupo de personas” (s. p.).

Es por ello, que la figura de la herencia es un medio por el cual se ayuda al enriquecimiento patrimonial, colocando a los ciudadanos dentro de una posición privilegiada, ya que se obtiene un beneficio sin haber trabajado, únicamente por el hecho de haber nacido en familia con un estatus social pudiente.

Mariani Ochoa y Hernández Reyes (2017) al respecto indican que “De esta manera el impuesto sobre la herencia graba a la transmisión gratuita de propiedades que se realiza entre individuos” (s. p.).

3.1.2. Ley de Impuesto Sobre la Renta

Actualmente se encuentran exentos los ingresos por herencia, legados y las donaciones entre familiares como lo menciona la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2013) en su Artículo 93, el cual literalmente dice:



Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XXII. Los que se reciban por herencia o legado.

XXIII. Los donativos en los siguientes casos:

- a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes a sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.
- b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.
- c) Los demás donativos, siempre que el valor total de lo recibido en un año calendario no exceda a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título. (p. 117)

3.1.3. Las herencias, legados y donaciones

Se debe entender herencia como el derecho de propiedad privada debido a su carácter de perpetuidad, Rojas y Buenrostro Rosalía (2012) refieren lo siguiente con respecto a la herencia: “Es decir, que al dejar de existir el titular debe ser sustituido por sus sucesores. Jurídicamente significa la acción de transmitir bienes por causa de muerte” (p. 112).

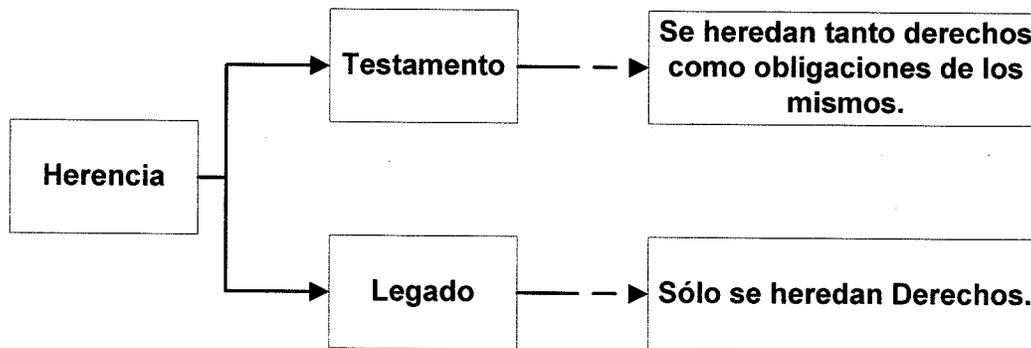


Por otra parte, el Código Civil Federal en su Artículo 1281 menciona que la herencia es el acto de sustituir en todos los bienes de una persona –finada– a otra –heredero–, además de todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte.

Otra definición de herencia que señalan Mariani Ochoa y Hernández Reyes (2017): “Es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que, al morir una persona, son transmitidos a sus herederos o legatarios, la sucesión puede ser intestada o testamentaria” (s. p.).

Figura 1

Diagrama sobre la Herencia, Artículo 1282 del Código Civil Federal.



Nota: Adaptado del Artículo 1282 del Código Civil Federal Última Reforma DOF 28-01-2010.

3.1.4. Modalidad de legados

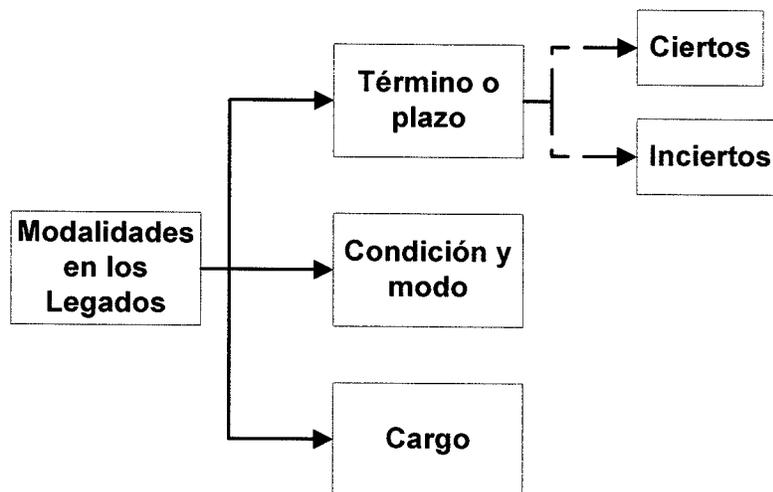
Los legados pueden estar sujetos a término o plazo, a condición y a modo o carga.

1. Los que se sujetan tanto a términos suspensivos como a términos resolutorios y pueden ser de dos tipos:

- a) Cierto: estos dependerán de un plazo que el testador fijó con anterioridad. Por ejemplo, el legado que se dejó a un menor de edad y se establece que estará en poder del mismo hasta que llegue a la mayoría de edad.
 - b) Incierto: son los días que necesariamente llegarán, aunque se ignore cuando será, por ejemplo, un legado de prestación periódica el cual debe concluir en un día que se desconoce si llegará.
2. Los que se sujetan a condición suspensiva o resolutoria, es decir, aquella que dependa de un acontecimiento futuro o incierto, sea para que nazca el derecho (suspensiva) o bien para que lo extinga (resolutoria).
 3. Los que se sujetan a una carga que consistirá en una prestación pecuniaria o de tipo moral.

Figura 2

Modalidad de Legados, Artículo 1285 del Código Civil Federal



Nota: Adaptado al Derecho Sucesorio de su autor Edgard Baqueiro Rojas & Rosalia Buenrostro Báez, 2015. (p. 112)



3.1.5. Clases de legados

Al respecto de los legados Mariani Ochoa y Hernández Reyes (2017) explican:

Legados alternativos

Se llama así a la disposición testamentaria en que se designa diversas cosas para que, por elección del heredero, alguna de ellas sea entregada al legatario, quien puede elegir la de menor valor. Si el legatario, por disposición expresa, es quien tiene derecho a escoger se denomina legado de opción, y puede escoger la cosa de mayor valor, la regla es que, a falta de disposición expresa del testador, corresponde al heredero elegir la cosa que debe entregar.

La elección hecha es irrevocable en esta se sigue la regla general de las obligaciones alternativas. Ahora bien, si él tiene el derecho de elección no puede ejercerlo, entonces lo hará su representante legítimo o sus herederos, o bien, el Juez a elección de parte legítima. Cuando lo alternativo se da entre la herencia y un legado, o sea, cuando el legatario es también heredero, entonces la facultad de elegir le corresponde este y puede optar por alguna de las dos liberalidades: la de heredero o la de legatario.

Si se legan dos bienes y uno de ellos tiene un gravamen, deben de aceptarse ambos, pues no se permite recibir uno y repudiar otro. Además, el legatario no puede aceptar parcialmente un legado.



Legados remuneratorios

Se llaman así a los legados que instituyen el testador para cumplir con algún deber en compensación de algún servicio prestado por el legatario, que el testador no está obligado a pagar. Las características de estos legados es que son preferentes en el pago.

Legados por un objeto

Consiste en una disposición testamentaria que deja al legatario una cosa o legan el hacer de otro, lo que lo clasifica, respectivamente, en legados de cosa o legados de servicio.

Legado de cosa: *Consiste* en la disposición testamentaria de transmitir a una persona una cosa.

Por ejemplo, “lego a x mi casa, mi automóvil o cien mil pesos”.

Este tipo de legado puede ser de una cosa individualmente determinada o de un género o de especie. Ambos tipos de legados tienen diversos tratamientos:

- a. De cosa del testador: En este legado se está ante la disposición normal por testamento a título singular. En este caso, el legatario adquiere la propiedad desde que le de cujus muere y hace suyo los frutos, salvo disposiciones en contrario.

Por ejemplo: el testador, lega algo concreto de su patrimonio presente.

En este caso si la cosa se encuentra entre los bienes de la herencia, el legado es válido, pero si el testador dispuso de ella en vida, o se pierde, destruye o es motivo de evicción, el legatario no adquiere ningún derecho sobre ella.



- b. De cosa ajena: Consiste en la disposición testamentaria que deja al legatario una cosa que al testar o morir en el cujus, no era de su patrimonio: al respecto se regulan varias hipótesis.
- 1) Si la cosa era ajena y el testador lo sabía, el heredero debe adquirirla para entregarla al legatario: Si no lo puede adquirir, deberá dar su equivalente en dinero.
 - 2) Si el testador ignoraba que la cosa fuera ajena y la creyera propia, el legado no tiene validez (es nulo).
 - 3) Si el testador adquiere luego de testar lo que no sabía que era ajeno, el legado es válido.
 - 4) Si el propietario de la cosa legada es el heredero o es otro legatario, el legado es válido.
 - 5) Si el legado de una cosa, al otorgarse el testamento, la misma pertenece al legatario, el legado es nulo.
 - 6) Si la cosa es propia en parte y ajena en el resto para el testador sabiéndolo este, el legado solo se extiende a lo propio del cujus, salvo disposición expresa en contrario.
 - 7) Si el legatario adquirió la cosa legada después de hecho el testamento, se entiende legado su precio.

Legado de servicio: Cuando lo que se lega es el hecho (el hacer) de un tercero.

Por ejemplo: “Que x artista pinte su retrato”, “Que le opere x médico”, se cuantifica el precio y ese es el legado.



Legados de género: Son los que se encuentran compuestos por bienes muebles e inmuebles que no se determinan específicamente, sino solo por el género, clase o especie a que pertenece (con detalle del número, paso a medida).

Este tipo de legado es válido, aunque el género no exista en la herencia, de manera que, si el legado se le legara el menaje para su casa, deberá adquirirlo. Pero si se legara el menaje de la casa del testador, se sujetará a la regla de las cosas determinadas. A propósito, es conveniente recordar que la regla respecto a los bienes muebles de una casa no está incluidos el dinero, los documentos o los papeles, las colecciones artísticas o científicas, los libros, las medallas o las mercancías, sino el ajuar y utensilios propios del menaje de una casa.

Dentro del legado del género el más común es el legado de dinero, sino lo hay en la masa hereditaria, deberá venderse bienes de la misma para pagarlo o lo pagará el heredero de su peculio si a él se le encargó con el legado. Los legados en dinero deben pagarse en esa especie. Cuando las cosas que comprenden un legado de género son de diversa calidad y de valor, debe entregarse al legatario una de mediana calidad y precio.

Legado de usufructo, uso y habilidad: En la disposición testamentaria que el concede al legatario el uso y goce, más no el dominio, de la cosa legada. Al principio estos legados son vitalicios, excepto en el caso en el que el testador determine que duren menor que la vida del legatario. Si se establece por determinado plazo y el legatario muere antes, no transmiten ningún derecho a sus herederos.

Cuando estos legados son dejados a alguna corporación que tienen capacidad de adquirirlos, solo dura veinte años.



Legados de prestación de servicios: Consisten en la disposición testamentaria que concede al legatario, el derecho a percibir alguna cosa o servicio (dinero, comida, habitación, asistencia médica, entre otros); que serán entregados periódicamente y por un determinado tiempo. Estos legados son de pensión, alimentos y educación.

- a. Legado de pensión: Es el que otorga al legatario a percibir un pago periódico en dinero, en una cantidad determinada por el de cujus y por el plazo establecido por el testador, el cual puede ser toda la vida del legatario. Este tipo de legado corre desde la muerte del testador, es exigible al principio de cada periodo y el legatario hace suya la pensión que tuvo derecho a cobrar, aunque muera antes de que termine el periodo.
- b. Legado de alimentos: Recibe el nombre de la disposición testamentaria que concede al legatario el derecho a percibir comida, vestido, habitación y asistencia médica hasta una determinada edad mientras este incapacitado para procurarse por sí mismo la subsistencia, o bien, por toda su vida. Si en este legado no se establece cantidad, deben sujetarse a las reglas de la obligación alimentaria en cuanto a la necesidad del acreedor y la posibilidad del deudor, en este caso, en cuando a las posibilidades de la herencia.

Legado de educación: Responde a la disposición testamentaria que instituye a la persona o personas específicas como legatarios (los hijos que tengan mi sobrino, por ejemplo) para costear sus estudios por determinado tiempo (primaria, secundaria, preparatoria, universidad), o hasta que lleguen a ejercer un oficio o una carrera.

Legado de crédito: En este caso el testador que es titular de un crédito, dispone en un testamento que el crédito sea tramitado por determinadas personas, con lo cual se le transmiten todas las acciones y garantías existentes. El heredero entregará al legatario los



títulos y documentación referente al caso, salvo disposición expresa en contraria, el crédito lleva como accesorios los intereses que se deban a la muerte del testador.

Legado de deuda: Es el que constituye la disposición testamentaria por la cual se libera al deudor de una deuda que tenía pendiente con el autor de la sucesión. Este tipo de legado puede ser solo de la garantía que sostiene al crédito, como prenda o hipoteca. En este caso la deuda subsiste, pero se libera la garantía real y debe devolverse al deudor el bien dado en prenda, o cancelarse la hipoteca.

El Código Civil para el Distrito Federal dispone el legado de una deuda del deudor, extinguiéndose la obligación; y el que debe cumplir el legado está obligado a dar al deudor la constancia de pago, a desempeñar las prendas, a cancelar las hipotecas y las finanzas, para con ello liberar al legatario de toda responsabilidad.

El legado puede implicar una prestación o un servicio que debe realizar el heredero o legatario gravado con él, o que la prestación sea realizada por un tercero. En ambos casos, el legado debe valuarse en dinero para los efectos del beneficio del inventario y el monto de la garantía que tenga que otorgar el obligado.

Legado gratuito y legado oneroso: El primero consiste en la disposición testamentaria que no impone carga ni condición alguna, mientras que el segundo es el que impone al legatario carga u obligación. En el caso del legado doble, es decir, el que incluye dos o más bienes, cuando uno es oneroso y el otro es gratuito, el Código Civil para el Distrito Federal establece que el legatario no puede aceptar el gratuito y renunciar al oneroso, pero si ambos son gratuitos u onerosos, es libre para aceptarlos todos o repudiar al que quiera.



Legado de parte alícuota: El legado de la parte alícuota de la herencia, no es en realidad un legado, aunque así lo hayan denominado el testador. Se trata de una institución de heredero con todas las consecuencias del caso y no del legatario. (s. p)

3.1.6. Donaciones

La donación es otro tipo de ingreso que se obtiene de manera gratuita, también forma parte del impuesto sobre el patrimonio, es por esta razón que se debe definir qué es. Ballester (1989) menciona que es un acto por el cual una persona de manera libre y sin esperar algo a cambio, es decir de manera gratuita se pone a disposición una cosa a favor de otra persona.

Una definición de donativo es la de Luna (2014):

Se entiende por donativo la cantidad en efectivo, especie o crédito producto de una donación. Se identifica con dos efectos fiscales, uno para el donante y otro para el donatario.

Donación, acción y efecto de donar: Liberalidad de una persona que transmite gratuitamente una cosa a favor de otra que la acepta.

Entre vivos o ínter vivos: La que se hace en la cuantía y con las condiciones que exigen las leyes para que tenga efectos en vida del donante.

Esponsalicia: La que se hace por razón del matrimonio, antes de celebrarlo, a favor de uno o ambos esposos.

Mortis causa o por causa de muerte: La que se hace para después del fallecimiento del donante y se rige por las reglas de las disposiciones testamentarias.



Própter nupcias: La que hacen los padres a sus hijos, por consideración al matrimonio que van a contraer. (s. p.)

Por otra parte, el Código Civil Federal menciona:

Artículo 2332.-Donación es un contrato por el que una persona trasfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes.

Artículo 2333.-La donación no puede comprender los bienes futuros.

Artículo 2334.-La donación puede ser pura, condicional, onerosa o remuneratoria.

Artículo 2335.-Pura es la donación que se otorga en términos absolutos, y condicional la que depende de algún acontecimiento incierto.

Artículo 2336.-Es onerosa la donación que se hace imponiendo algunos gravámenes, y remuneratoria la que hace en atención a servicios recibidos por el donante y que este no tenga obligación de pagar.

Artículo 2337.-Cuando la donación sea onerosa, solo se considera donado el exceso que hubiera en el precio de la cosa, deducidas de él las cargas.

Artículo 2338.-Las donaciones solo pueden tener lugar entre vivos y no pueden revocarse sino en los casos declarados en la ley.

Como se ve en estas definiciones, se puede decir que un donativo es toda aquella transmisión de un bien a favor de otra y que deben existir factores tales como que esta debe ser a título gratuito y debe ser entre vivos. (Mariani Ochoa; Hernández Reyes, 2017, s. p.)



3.1.7. Elementos de la relación tributaria

Antes de definir los elementos de la relación tributaria, debemos conocer el fundamento legal por el cual nace un impuesto. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Artículo 31 fracción IV, menciona que es obligación de todos los mejicanos aportar para que el gasto público de manera proporcional y equitativa como lo dispongan las leyes federales, estatales y municipales.

José Rafael González Miranda señala cinco elementos de la relación tributaria, los cuales son:

- a) Sujeto
- b) Objeto o hecho imponible
- c) Base
- d) Tasa o tarifa
- e) Periodo de imposición

Como sujeto de acuerdo con el Código Federal de la Federación en su Artículo 1, a todas las personas físicas y morales; siendo para este caso todas aquellas personas que reciba un bien o derecho de forma gratuita, ya sea por medio de una herencia o legado (para el caso de que le bien provenga de una persona que ya murió) y por donación en el caso de una persona que aún viva.



- a) El Objeto: “Objeto es una realidad económica sujeta a imposición, es decir, lo que se grava, el hecho imponible es aquello que hipotéticamente está previsto en la norma, que al realizarse genera la relación tributaria” (González Miranda, 2016).
- b) La base: es el valor del bien recibido sobre cual se le debe aplicar una tarifa o porcentaje de impuesto.
- c) Tarifa: considerando la iniciativa que se encuentra en la Gaceta Parlamentaria, año XIX, número 4612-III, martes 6 de septiembre de 2016, estas son las principales rentas exentas:
1. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro.
 2. Prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
 3. Subsidios por incapacidad y otras prestaciones de previsión social (becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas).
 4. Aportaciones y sus rendimientos provenientes de subcuenta de vivienda.
 5. Provenientes de cajas de ahorro de trabajadores.
 6. Cuotas de seguridad social.
 7. Primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones.
 8. Gratificaciones (30 días de salario mínimo general).
 9. Sueldos percibidos por extranjeros en el servicio diplomático.
 10. Dietas.



11. Enajenación de vivienda habitual.
12. Enajenación de derechos parcelarios.
13. Herencias.
14. Donativos (cónyuge, ascendientes y descendientes en línea recta).
15. Derivados de enajenación en bolsa de valores de acciones de sociedades mexicanas (salvo persona o grupo de ellas posea de cualquier modo el 10% o más).
16. Derivados de actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras que no excedan de una cuantía anual.
17. Derivados de la cesión de propiedad intelectual que no exceda de una cuantía anual.
18. Prestaciones distintas al salario.
19. Indemnizaciones por riesgos de trabajo. (Mariani Ochoa; Hernández Reyes, 2017)

Base imponible: Total de ingresos.

Base liquidable: Es el resultado de restar a la base imponible las siguientes deducciones:

- 1) Gastos médicos incluidas primas de seguros médicos.
- 2) Gastos por defunción.
- 3) Donativos.
- 4) Intereses de créditos por adquisición de vivienda habitual.



- 5) Aportaciones a planes de jubilación.
- 6) Transporte escolar obligatorio.
- 7) Impuesto local sobre salarios.
- 8) Gastos estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago y cumplan determinados requisitos (documentación, medio de pago (...)). No son deducibles, entre otros:
 - a. Impuestos.
 - b. Inversión en vivienda habitual.
 - c. Automóviles.
 - d. Donativos.
 - e. Gastos de representación.
 - f. Pérdidas de enajenación de activos cuya inversión no es deducible, ni de títulos valor negociados en mercados. (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2013)

Integración y Compensación de Rentas: tratándose de pérdida en enajenación de bienes se disminuye de otros ingresos obtenidos conforme al Artículo 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



Periodo Impositivo y Devengo: el periodo impositivo es equivalente al año natural. El impuesto se liquida mensualmente de manera provisional y definitivamente el día 15 de febrero del año siguiente al cierre de cada ejercicio, mediante una declaración complementaria.

Los Estados Unidos Mexicanos forman una República Federal en la que existen leyes de carácter federal, esto es, de aplicación en todo el territorio nacional y leyes locales que rigen solamente es un Estado de los que forman la Federación.

De aquí el fenómeno de que aún en materia impositiva se encuentren impuestos de carácter federal y de carácter local, e incluso una misma operación resulta en ocasiones gravada, con ambos impuestos. Hay ciertos impuestos reservados a la Federación, pero fuera de éstos los Estados conservan las facultades tributarias.

Existían Leyes Federales de Impuestos sobre herencias y legados de 25 de agosto de 1926 y de Donaciones de la misma fecha, cuya aplicación fue quedando abrogada en casi todos los Estados como consecuencia de la expedición de leyes locales sobre los mismos impuestos según modelo que aprobó la Segunda Convención Nacional Fiscal, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la que se concedía a la Federación una participación del 40 % en el rendimiento total de esos impuestos. (Mariani Ochoa; Hernández Reyes, 2017)

Por lo tanto, el impuesto federal fue quedando derogado y sustituido por impuestos locales, a cambio de esa participación del 40 %. Es por ello, que desde el año 2016 el diputado Federal Jorge Álvarez Máñez de la Fracción Parlamentaria del Partido Movimiento Ciudadano presente su iniciativa de Ley, en la cual propone derogar el inciso XXII del Artículo 93; reformar el primer párrafo y el inciso a) del inciso XXIII del Artículo 93, se propone reformar el Artículo



130 y el Artículo 132; y, se pretende añadir un Artículo 132 Bis, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La iniciativa de ley antes descrita, se volvió a presentar el día miércoles 08 de agosto de 2018 por el mismo diputado ante la Cámara de Diputados, para su discusión y en su caso aprobación; y esta propone en esencia establecer un gravamen a todas aquellas propiedades (inmuebles) que se (i) donen, (ii) hereden o (iii) leguen y que su valor exceda a los 10 millones de pesos (Ranero Abogados, 2018).

Con todo lo antes expuesto, se puede deducir que la estructura de la legislación mexicana en materia tributaria, no difiere de la legislación guatemalteca; sin embargo, en relación con el impuesto sobre herencias y legados, el 40 % se encuentra a favor de la Federación por el rendimiento total de los impuestos y, a la fecha sigue en discusión la derogación de lo contenido en la Segunda Convención Nacional Fiscal; caso contrario a nuestra legislación que establece las tasas aplicables.

3.2 Impuesto sobre Sucesión Hereditaria en Perú

La muerte pone fin a la existencia de las personas, pero no la de sus bienes, los cuales luego de algún proceso legal de Declaratoria de Herederos o de Apertura de Testamentos son transferidos a sus herederos forzosos o legatarios (en este último caso por la existencia de la voluntad del causante en el testamento).

Actualmente si una persona recibe bienes como consecuencia de la transferencia por la muerte de un pariente, no debe pagar tributo alguno respecto de esta “adquisición”, aun cuando ello signifique un incremento de su patrimonio, ya sea minoritario o de gran envergadura.



En el Perú existió hace algunos años el Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados, el cual fuera regulado por la Ley N° 2227, modificada posteriormente por la Ley N° 8755. Sin embargo, en el común de las personas lo conocían como el Impuesto a las “Mandas Forzosas”.

Si bien es cierto que este último concepto tuvo su origen en connotaciones de naturaleza religiosa, posteriormente se convirtió en una herramienta que le permitía captar ingresos al fisco, hasta su total derogación.

La Ley 2227 de 1916 creó el Impuesto sobre las Herencias, Donaciones y Legados. A continuación, se analizará la legislación que consideraba el Impuesto sobre las Herencias, haciendo mención expresa que dicho tributo está actualmente derogado y que se presenta los datos a título informativo, tomando en cuenta que se pretende restituirlo, según la propuesta de un candidato a la Presidencia de la República (Alva Matteucci, 2011).

3.2.1. Tasas aplicables

- a. Línea recta ascendente y descendente y entre esposos (Cónyuge, padre, abuelo, bisabuelo, tatarabuelo, hijo, nieto, bisnieto, tataranieto) = 1%
- b. Línea colateral de segundo grado (Hermanos) = 3%
- c. Línea colateral de tercer grado (Tíos, sobrinos) = 4%
- d. Línea colateral de cuarto grado (Tío abuelo, primos, sobrino nieto) = 5%
- e. Línea colateral de quinto grado (Primo en segundo grado (hijos de los primos hermanos), tío bisabuelo (hermano del bisabuelo) = 8%



- f. Línea colateral de sexto grado (Primo en tercer grado (hijos de los primos de segundo grado), tío tatarabuelo (hermano del tatarabuelo) = 9%
- g. Parientes de grado más lejano y extraños (Los parientes por parentesco de afinidad, es decir los parientes políticos y los que no tienen relación de consanguineidad ni afinidad) = 10%

3.2.2. Base imponible

Respecto de la base imponible sobre la cual se debían aplicar las tasas antes señaladas, la propia norma en sus Artículos 5° y 6° precisa que se debían tomar en cuenta las cantidades entregadas por la liquidación de las pólizas de seguros, sea cuales fuere la forma y denominación del contrato, que se entreguen a los herederos del asegurado o a la persona a cuyo favor se extendió la póliza. También estaban sujetos al impuesto materia de análisis todos los bienes, sean muebles o inmuebles radicados en el país, y las acciones o derechos que en él se posean, aun cuando la sucesión se haya abierto en el extranjero.

3.2.3. Penalidades

Existía una especie de penalidad a los bancos y demás instituciones de crédito, al precisarse que dichos entes no podrán hacer entrega de las pólizas, bienes, acciones o derechos, mientras que los herederos no cumplan con exhibir el comprobante del pago del Impuesto. El castigo hacia ellos era de pagar el propio tributo y el 2 % de la suma entregada como multa.

El pago del Impuesto se debía efectuar dentro de los treinta días más el término de la distancia, contados desde la fecha en la cual se haya declarado herederos a través de un testamento o de una declaratoria de herederos, en el caso de una sucesión intestada. Es en ese



plazo que se deberá cumplir con el pago del tributo respectivo. La valorización de los bienes corre a cargo de los peritos designados por el Tesorero Fiscal o el funcionario o entidad que haga sus veces, abonándose por el Fisco los honorarios respectivos.

También existían reglas que deberían cumplir los jueces, los notarios públicos y los registradores. Así, en el caso de los jueces se determina que no ministrarán posesión de los bienes por razón de herencia, sin que se acredite con el certificado respectivo haberse pagado o garantizado el impuesto.

En lo que respecta a los notarios públicos, se indica que no autorizarán contratos ni insertarán en sus registros escrituras sobre bienes o responsabilidades testamentarias, ni expedirán testimonio sin la manifestación del certificado de pago o de garantía del impuesto que devolverán al interesado después de inserto en el instrumento.

Por último, en el caso de los Registradores de la Propiedad Inmueble, estos no podrán anotar en los registros de su cargo, acto o contrato alguno sobre bienes afectos al impuesto, sin que se acredite previamente el pago o afianzamiento de este.

3.2.4. Exceptuados del pago del impuesto

El texto del Artículo 20° de la Ley N° 2227 determinó que solo estarán exceptuados del pago del impuesto:

- a. Las hijuelas correspondientes a las sucesiones en línea recta hasta la suma de quinientas libras. En las que excedan de este valor se calculará el impuesto descontando las quinientas libras que se declaran exoneradas.



- b. Las sucesiones que recaigan a favor de instituciones de beneficencia, instrucción y obras públicas, cualquiera que sea el monto de ellas.
- c. Los bienes que se transmitan en razón de una sucesión, si el instituyente los hubiera adquirido, a su vez, por herencia, dentro de los cinco años anteriores a su fallecimiento y hubiera abonado el Impuesto con arreglo a esta ley. (Alva Matteucci, 2011)

3.2.5. Principales rentas exentas

- 1) Las indemnizaciones previstas por disposiciones laborales vigentes.
- 2) Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad.
- 3) Las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes.
- 4) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez.
- 5) Las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios extranjeros.
- 6) Los intereses y demás ganancias provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, salvo los originados por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito.
- 7) Las ganancias de capital en determinadas circunstancias precisadas por la norma.



- 8) Los intereses y reajustes de capital provenientes de letras hipotecarias de acuerdo a la legislación de la materia.
- 9) La ganancia de capital proveniente de la enajenación de valores mobiliarios inscrito en el Registro Público del Mercado de Valores a través de mecanismos centralizados de negociación a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores, así como la que proviene de la enajenación de valores mobiliarios fuera de mecanismos centralizados de negociación siempre que el enajenante sea una persona natural, una sucesión indivisa o una sociedad conyugal que optó por tributar como tal. (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2013, s. p.)

3.2.6. Período de prescripción

El derecho a cobrar el impuesto prescribía a los cinco (5) años. (Alva Matteucci, 2011)

3.2.7. Base liquidable

Es el resultado de restar a la base imponible las siguientes deducciones:

- 1) Renta procedente del arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes (Primera Categoría): 20% del total de la renta bruta.
- 2) Renta de otros capitales (Segunda Categoría): 20% del total de la renta bruta, excepto en el caso de dividendos (no hay deducción).
- 3) Renta del trabajo Independiente (Cuarta Categoría): 20% de la misma hasta el límite de \$ 28,689 USD. (24 UIT).



4) Rentas de Cuarta y Quinta Categoría (del trabajo dependiente). Se aplica una deducción de \$ 8,361 USD (7 UIT). Adicionalmente se podrá deducir de la Renta Neta

Global:

- a. El Impuesto a las Transacciones Financieras. El límite es la Renta Neta Global sin considerar la Renta de Quinta Categoría.
- b. Donaciones otorgadas en favor de las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de las entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines:
 - i. beneficencia,
 - ii. asistencia o bienestar social,
 - iii. educación,
 - iv. culturales,
 - v. científicas,
 - vi. artísticas,
 - vii. literarias,
 - viii. deportivas,
 - ix. salud,



- x. patrimonio histórico cultural indígena, y otras de fines semejantes. La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta global anual. (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2013, s. p.)

3.2.8. El caso de los extranjeros no domiciliados

El texto del Artículo único de la Ley N° 8758 que modificó al Artículo 25° de la Ley N° 2227 precisó que, en el caso de los extranjeros no domiciliados en la República de Perú, abonarán en la misma proporción que los nacionales, el impuesto sucesorio por los bienes que hereden en el país (Alva Matteucci, 2011).

3.2.9. Tarifa del impuesto

Dual:

1. Rentas del trabajo dependiente e independiente (quinta y cuarta categoría):

15% hasta \$ 32,253

21% hasta \$ 64,505

30% más de \$ 64,505

2. Rentas del capital excepto dividendos (primera y segunda categoría):

6,25% de la renta neta

5% de la renta bruta



Dividendos: 4,1 %. (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2013, s. p.)

3.2.10. Vigencia del tributo

Este tributo fue derogado en la época del segundo gobierno del arquitecto Fernando Belaunde Terry (1980-1985) por tener la característica de ser anti técnico y de muy difícil recaudación. Ello determinaría también que las tasas iniciales estaban orientadas tomando como base las Libras Peruanas ya que el país había pasado por diversos procesos inflacionarios, los cuales obligaron a que se varíe también la moneda a utilizarse.

Cabe indicar que a raíz de la publicación de la Ley N° 29477, Ley que inicia el proceso de consolidación del espectro normativo peruano, se señala en su Artículo 2° una lista de normas que se encuentran derogadas tácitamente. Así, se menciona que no forman parte del ordenamiento jurídico vigente una serie de normas que se encuentran derogadas de manera tácita, dentro de las que se encuentra la Ley N° 2227.

El texto del Artículo 7° de la Ley N° 29477 considera que las obligaciones y derechos que pudieran haber generado las normas listadas en los Artículos precedentes, mientras hubieren estado vigentes, se sujetan a lo establecido en los Artículos 62° y 103° de la Constitución Política del Perú. Lo enunciado en los Artículos precedentes no acarrea necesariamente la nulidad, insubsistencia o derogación implícita de normas posteriores expedidas a consecuencia o por mandato de las normas listadas en ellos; ni implica rehabilitación de disposiciones derogadas expresamente. (Alva Matteucci, 2011)



3.2.11. Regímenes especiales

3.2.11.1. Régimen Especial del Impuesto a la Renta (Rer)

- 1) Optativo.
- 2) Sujetos pasivos: Personas naturales y jurídicas, sucesiones indivisas y sociedades conyugales domiciliadas en el país que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de:
 - a. Actividades de comercio y/o industria.
 - b. Actividades de servicios.
- 1) Existen límites al acogimiento sobre la base del valor de activos, monto de ingresos, monto adquisiciones y número de trabajadores, así como para ciertas actividades tales como la construcción, servicios de transporte, organización de espectáculos públicos, notarios, entre otras.
- 2) La cuota se paga mensualmente con carácter definitivo y se obtiene de aplicar el 1.5% sobre los ingresos netos mensuales. Esta cuota no incluye el Impuesto General a las Ventas respecto del cual su afectación es de carácter general. (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2013, s. p.)

3.2.11.2. Nuevo Régimen Único Simplificado (Rus)

- 1) Optativo.
- 2) Sujetos pasivos: (...)



- c. Las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, que exclusivamente obtengan rentas por la realización de actividades empresariales.
- d. Las personas naturales no profesionales, domiciliadas en el país, que perciban rentas de cuarta categoría únicamente por actividades de oficios.
- 1) Existen límites al acogimiento sobre la base del valor de activos, monto de ingresos, monto adquisiciones y número de trabajadores, así como para ciertas actividades tales como la construcción, servicios de transporte, organización de espectáculos públicos, notarios, entre otras.
 - 2) El sistema prevé 5 categorías que se determina en función a los ingresos o adquisiciones, cada categoría prevé un pagó definitivo mensual siendo la menor cuota de \$6 USD y la mayor de \$200 USD. (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2013, s. p.)

El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados estuvo vigente en el Perú hasta el segundo gobierno del presidente Belaunde en el que se dejó de lado porque era muy complicada su recaudación. En tal sentido, por la economía en la técnica de recaudación se vio conveniente dejarlo sin efecto, ello por el hecho que era más costoso administrarlo que lo que finalmente se recaudaba.

Actualmente, un candidato a la Presidencia de la República propone en su Plan de Gobierno la restitución del Impuesto a la Herencia a partir de cierto nivel cuya fijación debe hacerse con criterios de equidad.



Al incorporarse este tributo debería tenerse presente que en algunos países que lo recaudan se han generado problemas sobre todo con los herederos, ello por el hecho que al recibir un patrimonio se han visto obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo. Ello es más evidente en el caso de las empresas familiares (Alva Matteucci, 2011).

Si se realiza la comparación con la normativa del Perú y la legislación guatemalteca, primero se puede ver con claridad que las tarifas del impuesto eran elevadas en comparación con la tasa del país; es por ello que hubo necesidad que dicho país realizara un estudio que permitiera hacer viable su captación, ya que era más costoso administrarlo que recaudarlo. En ese sentido, encontramos que en nuestra legislación si se encuentra un tabla prudente con criterio de equidad.

3.3. Impuesto sobre Sucesión Hereditaria en Chile

En Chile, el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones se encuentra contemplado en la Ley N° 16.271 sobre Impuestos a la Herencias, Asignaciones y Donaciones, fijado por el Artículo 8 del D.F.L. N°1, de 16.05.2000; la cual, al igual que otros cuerpos legales debe aplicar sobre el valor de cada asignación (base imponible) la tasa progresiva sobre el valor líquido, tomando como base las reglas de valoración de bienes, según se establece a continuación:

Artículo 1°.- Los impuestos sobre asignaciones por causa de muerte y donaciones se regirán por las disposiciones de la presente ley, y su aplicación y fiscalización estarán a cargo del Servicio de Impuestos Internos.

Para los efectos de la determinación del impuesto establecido en la presente ley, deberán colacionarse en el inventario los bienes situados en el extranjero. Sin embargo, en



las sucesiones de extranjeros los bienes situados en el exterior deberán colacionarse en el inventario solo cuando se hubieren adquirido con recursos provenientes del país.

El impuesto que se hubiera pagado en el extranjero por los bienes colacionados en el inventario servirá de abono contra el impuesto total que se adeude en Chile. No obstante, el monto del impuesto de esta ley no podrá ser inferior al que hubiera correspondido en el caso de colacionarse en el inventario solo los bienes situados en Chile.

(...) Artículo 6º.- Cuando el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un usufructo en favor de un tercero o del donante, se deducirá del acervo sujeto al pago del impuesto:

1º.- Si el usufructo es por tiempo determinado, un décimo de la cosa fructuaria por cada cinco años o fracción que el usufructo comprenda;

2º.- Si el usufructo es por tiempo indeterminado, por estar su duración sujeta a condición o a plazo que signifique condición, la mitad del valor de la cosa fructuaria;

3º.- Si el usufructo es vitalicio, la fracción de la cosa fructuaria que resulte de aplicar la siguiente escala, según sea la edad del beneficiario:

Edad del Beneficiario Facción De La Cosa

- Menos de 30 años 9/10
- Menos de 40 años 8/10
- Menos de 50 años 7/10



Menos de 60 años 5/10

Menos de 70 años 4/10

Más de 70 años 2/10

Artículo 7º.- Para determinar el impuesto que corresponda pagar por el usufructo que por testamento o donación se instituya en favor de un tercero, se tomará como asignación del usufructuario una suma igual a la deducción que corresponda hacer en conformidad al Artículo anterior.

Si de una misma cosa se dejare el usufructo a dos o más personas a la vez, sin derecho a acrecer, el gravamen se calculará como si se tratara de tantos usufructos distintos cuantos sean los usufructuarios.

El valor de las cuotas en que, para estos efectos, se divida la cosa usufructuaria, guardará la misma proporción en que sean llamados los usufructuarios a gozar de ella y el gravamen se calculará sobre cada una de dichas cuotas con arreglo al inciso primero.

Si hubiere derecho de acrecer se aplicarán asimismo las reglas de los incisos precedentes, pero al gravamen se calculará considerándose únicamente la edad del usufructuario más joven.

Si el marido donare bienes de la sociedad conyugal, reservando el usufructo para sí o constituyéndolo para su cónyuge o simultáneamente reservándolo para sí y constituyéndolo para su cónyuge, se aplicará el impuesto solo por la nuda propiedad que se dona, sin perjuicio de lo que se dispone en el Artículo 23º.



(...) Artículo 8º.- Cuando el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un fideicomiso en favor de un tercero, se deducirá del acervo sujeto al pago del impuesto la mitad del valor de la cosa sobre la cual el fideicomiso se constituye.

(...) Capítulo VI

De la Valoración de los Bienes

Artículo 46.- Para determinar el monto sobre el cual deba aplicarse el impuesto, se considerará el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia en conformidad a las siguientes reglas:

a) El avalúo con que figuren los bienes raíces en esa fecha para los efectos del pago de las contribuciones. Los bienes inmuebles por adherencia y por destinación excluidos del avalúo, que no se encuentren expresamente exentos del impuesto establecido en la presente ley deberán ser valorados de acuerdo a las normas establecidas en el Artículo 46 bis.

No obstante, lo señalado en el inciso anterior, los inmuebles adquiridos dentro de los tres años anteriores a la delación, se estimarán en su valor de adquisición, cuando este fuere superior al de avalúo.

b) El promedio del precio que los efectos públicos, acciones y valores mobiliarios hayan tenido durante los seis meses anteriores a la fecha de la delación de las asignaciones.



Si los efectos públicos, acciones y demás valores mobiliarios que forman parte de una herencia no hubieren tenido cotización bursátil en el lapso señalado en el inciso anterior, o si, por liquidación u otra causa no se cotizaren en el mercado, su estimación se hará por la Superintendencia de Valores y Seguros o por la Superintendencia de Bancos, en su caso.

(...) Artículo 60.- La declaración y pago simultáneo de los impuestos que establece esta ley se hará de conformidad a las normas que fije el Servicio de Impuestos Internos, pudiendo, incluso, determinar que respecto de asignaciones o donaciones que estuvieren exentas de impuesto, no se presente la declaración.

Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma en que se acreditará el pago del impuesto o la circunstancia de resultar exento, para todos los efectos legales.

En todo caso, tratándose de posesiones efectivas que se tramiten ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, al presentar la solicitud respectiva se deberá indicar si las asignaciones correspondientes están afectas o exentas de impuesto. De resultar exentas la totalidad de las asignaciones, con la constancia de ello en la respectiva solicitud se tendrá por cumplida la obligación de declarar el impuesto que establece esta ley.

3.3.1. Exenciones

La norma chilena considera las siguientes exenciones:

- 1) Las que se dejen o hagan la Beneficencia Pública Chilena a las municipalidades de la república y a las corporaciones o fundaciones de derecho público costeadas o subvencionadas con fondos del Estado.



- 2) Las donaciones de poca cuantía establecidas por la costumbre, en beneficio de personas que no se encuentren amparadas por una exención.
- 3) Las que se dejen para la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto.
- 4) Aquellas cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país.
- 5) Las asignaciones hereditarias que cedan a favor de alguna de las entidades consideradas beneficiarias, para los efectos de la Ley de Donaciones con Fines Culturales, sea que ellas consistan en una cantidad de dinero, que se paguen de una sola vez o en forma periódica, o bien en especies.
- 6) El hijo del cónyuge, el padre o abuelo del fallecido tiene una exención de hasta 600 UTM.
- 7) El hermano, medio hermano, los sobrinos y sobrino nietos tiene una exención de 60 UTM. (s. p.)

Estas son las principales exenciones de la normativa chilena, sin embargo, cabe recalcar también que la legislación de dicho país indica que los seguros de vida, las cuotas mortuorias, los desgravámenes hipotecarios establecidos en forma de seguros de vida, no se afectarán por las disposiciones contenidas en su cuerpo normativo.

3.3.2. Exentos del impuesto

La norma chilena indica que están exentos de impuestos los siguientes:



- 1) Las ventas y demás operaciones que recaigan sobre los siguientes bienes:
 - a. Los vehículos motorizados usados, con ciertas excepciones.
 - b. Las especies transferidas a título de gratuito a los trabajadores por sus respectivos empleadores.
 - c. Las materias primas nacionales, en los casos en que así lo declare por resolución la Dirección de Impuestos Internos, siempre que dichas materias primas estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación.

- 2) La importación de las especies efectuadas por:
 - a. El Ministerio de Defensa Nacional, el Estado Mayor de la Defensa Nacional, las Fuerzas Armadas, Carabineros de Chile y la Policía de Investigaciones de Chile, como también las instituciones y empresas dependientes de ellas o que se relacionen con el Presidente de la República por su intermedio, y que desarrollen funciones relativas a la defensa nacional, resguardo del orden y seguridad pública, siempre que correspondan a maquinaria bélica; vehículos de uso militar o policial, entre otros.
 - b. Las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país; las instituciones u organismos internacionales a que Chile pertenezca, y los diplomáticos y funcionarios internacionales, de acuerdo con los convenios suscritos por Chile.



- c. Los pasajeros, cuando ellas constituyan equipaje de viajeros, compuesto de efectos nuevos o usados, siempre que estas especies estén exentas de derechos aduaneros.
- d. Los funcionarios o empleados del Gobierno chileno que presten servicios en el exterior y por inmigrantes, siempre que dichas especies consistan en efectos personales, menaje de casa, equipo y herramientas de trabajo, cuando no se requieran para todas ellas el respectivo registro de importación u otro documento que lo sustituya.
- e. Los tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando estas constituyan equipaje de viajeros, compuesto de efectos nuevos o usados, siempre que estas especies se encuentren exentas de derechos aduaneros.
- f. Los pasajeros y residentes procedentes de la zona de régimen aduanero especial.
- g. Asimismo, estarán exentas las importaciones que constituyan donaciones calificadas como tales a juicio exclusivo del Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones y fundaciones y a las Universidades.
- h. Las instituciones u organismos que se encuentren exentos de impuesto en virtud de un tratado internacional ratificado por el Gobierno de Chile;
- i. Los productores, en los casos que así lo declare la Dirección de Impuestos Internos por resolución fundada, y siempre que se trate de materias primas que estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación;



- j. Los inversores y las empresas receptoras por el monto de la inversión efectivamente recibida siempre que consistan en bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado o en bienes de capital que no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficiente, que formen parte de un proyecto similar de inversión nacional, que sea considerado de interés para el país, circunstancias todas que serán calificadas por resolución fundada del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, refrendada además por el Ministerio de Hacienda.
 - k. Las importaciones que constituyan premios o trofeos culturales o deportivos, sin carácter comercial.
- 3) Las especies que se internen:
- a. Por los pasajeros o personas visitantes para su propio uso durante su estada en Chile, y siempre que se trate de efectos personales y vehículos para su movilización en el país.
 - b. Transitoriamente al país en admisión temporal, almacenes francos, en depósito aduanero, en tránsito temporal u otra destinación aduanera semejante.
- 4) Las especies exportadas en su venta al exterior.
- 5) Las siguientes remuneraciones y servicios:
- a. Los ingresos percibidos por concepto de entradas a los siguientes espectáculos y reuniones:



- i. Artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, que por su calidad artística y cultural cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación Pública.
- ii. De carácter deportivo.
- iii. Los que se celebren a beneficio total y exclusivo de los Cuerpos de Bomberos, de la Cruz Roja de Chile, del Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, de la Fundación Graciela Letelier de Ibañez "CEMA CHILE" y de las instituciones de beneficencia con personalidad jurídica. La exención será aplicable a un máximo de doce espectáculos o reuniones de beneficio, por institución, en cada año calendario, cualquiera que sea el lugar en que se presenten.
- iv. Circenses presentados por compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionales. Para estos efectos, serán considerados chilenos los extranjeros con más de cinco años de residencia en el país, sin importar las ausencias esporádicas o accidentales, y aquellos con cónyuge o hijos chilenos.

No procederán las exenciones del presente número cuando en los locales que se efectúen los espectáculos o reuniones se transfieran especies o se presten otros servicios, a cualquier título, que normalmente estén afectos al Impuesto al Valor Agregado, y cuyo valor no se determine como una operación distinta del servicio por ingreso al espectáculo o reunión correspondiente. No obstante, la exención a que se refiere la letra a) no procederá en caso alguno cuando en los locales en que se efectúen los espectáculos o reuniones en ella señalados, se transfieran bebidas alcohólicas.



Estarán no sujetas al impuesto las siguientes empresas e instituciones:

- 1) Las empresas radioemisoras y concesionarios de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie;
- 2) Las agencias de noticias, entendiéndose por tales las definidas en el Artículo 1° de la ley N° 10.621. Esta exención se limitará a la venta de servicios informativos, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie.
- 3) Las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, solo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.
- 4) Los establecimientos de educación. Esta exención se limitará a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal.
- 5) Los hospitales, dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por este, por los ingresos que perciban dentro de su giro;
- 6) Las siguientes instituciones, por los servicios que presten a terceros:
 - a. El Servicio de Seguro Social;
 - b. El Servicio Médico Nacional de Empleados;
 - c. El Servicio Nacional de Salud;



- d. La Casa de Moneda de Chile por la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas. De la misma exención gozarán las personas que efectúen dicha elaboración total o parcial, por encargo de la Casa de Moneda de Chile, solamente respecto de las remuneraciones que perciban por dicho trabajo.
- e. El Servicio de Correos y Telégrafos, excepto cuando preste servicios de telex.
- 7) Las personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización sustituyan a las instituciones mencionadas en las letras a), b) y c) del número anterior, en la prestación de los beneficios establecidos por ley.
- 8) La Polla Chilena de Beneficencia y la Lotería de Concepción por los intereses, primas, comisiones u otras formas de remuneraciones que paguen a personas naturales o jurídicas en razón de negocios, servicios o prestaciones de cualquier especie. (s. p.)

3.3.3. Valoración de los bienes

- a. Bienes muebles: Valor del avalúo con que figuren los bienes raíces.
- b. Acciones y valores mobiliarios: Promedio del precio que hayan tenido en los seis meses anteriores.
- c. Bienes muebles: El valor corriente en plaza.
- d. Bienes licitados en subasta pública: Valor en que hayan sido subastados.



- e. Bienes situados en el extranjero: El valor corriente en plaza.
- f. Vehículos: El valor de la tasación. (s. p.)

El impuesto deberá declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contados desde la fecha en que la asignación se admita, de no realizarse la declaración y pago dentro del plazo establecido, el impuesto deberá pagarse con sus respectivos intereses.

Con respecto al pago del impuesto sería importante señalar que la legislación chilena permite hacer un pago provisional antes de disponer de los elementos necesarios para practicar la determinación aproximada del impuesto, posteriormente se realizará la liquidación correcta de este y se efectuará el correspondiente ajuste de ser el caso.

Al igual que en la legislación guatemalteca, el pago del impuesto deberá efectuar al donatario, sin embargo, en el caso de Chile existe un tribunal, el cual se encarga de autorizar la donación siempre y cuando se acredite el pago del impuesto.

El pago del impuesto podrá garantizarse con depósitos en dinero a la orden judicial, póliza sobre valores mobiliarios, fianza hipotecaria o primera hipoteca, salvo que constituya garantía legal, no podrá estipularse la participación de los bienes hereditarios, si no se paga antes del impuesto de herencia que corresponda. Aún antes de estar pagado o garantizado el pago del impuesto, la entidad recaudadora del mismo (Servicios de Impuestos Internos) podrá autorizar la venta de determinados bienes.

Los herederos o albaceas con tenencia de bienes, estarán obligados a velar por el pago de la contribución de herencia, reservando los bienes que sean necesarios para el pago del impuesto,



salvo que se haya otorgado una garantía legal, de ser el caso no podrán proceder a entregar el legado, sin deducir o exigir previamente la suma que se deba por concepto de contribución.

3.3.4. Base imponible

Al terminarse el régimen de la sociedad conyugal por fallecimiento, el cónyuge sobreviviente es dueño del 50 % de los bienes heredados por el causante, así deberá pagar el impuesto luego de haber hecho uso de las deducciones legales.

La legislación chilena en lo que respecta al cálculo de la base imponible del impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones utiliza una tabla progresiva expresada en unidades tributarias UTA. La tasa para el cálculo va del 1 % al 25 % donde se determina una deducción fija para cada rango.

En Chile el impuesto que se aplica a las empresas es del 17 % teniendo la posibilidad de deducirse gastos de renta, en cambio en la persona natural puede llegar hasta un 40 %, sin poderse deducir ciertos gastos de vida, y su sistema tributario trata de la misma manera a personas con diferente constitución familiar, sin considerar: estado civil, cargas familiares, entre otros, que determinará una diferencia en la capacidad contributiva de cada persona.

3.3.5. Cuadro comparativo

A continuación, se esquematiza el análisis efectuado sobre el Impuesto de Sucesión Hereditaria que se implementa en los países de México, Perú y Chile; tomando como base la imposición directa sobre la propiedad que incluye el impuesto a los inmuebles y sobre las herencias, concluyendo que estructuralmente los tres países se encuentran débiles y han estado prácticamente ausentes de las herramientas para mejorar el impacto distributivo.



No obstante, estas figuras de herencias, legados y donaciones han despertado especial interés en los últimos años, ya que este tipo de tributos, que son fundamentalmente recaudados en un nivel subnacional de Gobierno, constituyen una herramienta viable para generar un flujo relativamente estable de recursos tributarios.

Por otro lado, al tratarse de ingresos recaudados a nivel sub-nacional, permitiría reducir la significativa asimetría vertical, en términos de responsabilidades de gasto y su financiamiento que se observa entre los diferentes niveles de un mismo Gobierno (Instituto de Estudios Fiscales, Cooperación Española, 2017).

Dicho análisis tiene como fundamento el cuerpo normativo que corresponde a cada país analizado y previamente desarrollado en el presente capítulo, poniendo de manifiesto lo delimitando a la competencia de la aprobación del impuesto que es objeto del presente estudio.

Tabla 5

América Latina (países seleccionados). Naturaleza del tributo y principio de imposición jurisdiccional

País	América Latina (países seleccionados)			
	Naturaleza del impuesto		Principio de imposición jurisdiccional	
	Impuesto Global	Impuesto Cedular	Renta nacional	Renta mundial
Argentina	X ^(a)	X ^(b)		X ^(a)
Bolivia	X		X	



Brasil	X			X
Chile	X			X
Colombia	X			X
Ecuador	x ^(c)			x ^(d)
Guatemala		X	X	
México	X			X
Nicaragua		X	X	
Panamá		X	X	
Paraguay		X	X	
Perú		X		X
Uruguay		X	X	x ^(e)

Nota: El cuadro que antecede, fue adaptado del cuadro número 8 de *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en América Latina* (p. 82).

a/ Para residentes.

b/ Para no residentes y residente respecto de ciertas rentas financieras.

c/ A pesar que la Ley establece un impuesto global, en la práctica existen algunas características de impuesto cédular, por algunos tratamientos especiales de rentas que no se consideran parte de la renta global, como es el caso de herencias, legados, donaciones, rifas y sorteos, ingresos por banano, entre otros.

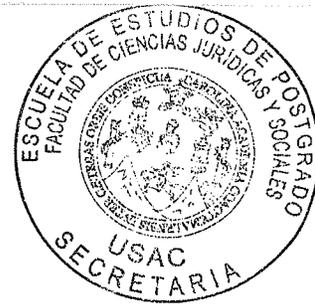
d/ La Ley considera también como parte de la renta global a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades ecuatorianas. Se aplica el método de exención para corregir la doble imposición internacional.



e/ En el caso de las rentas de capital inmobiliario originadas en depósitos, préstamos y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, provenientes de entidades no residentes, la norma adopta el principio de renta mundial.

En el apartado de los anexos, se puede visualizar la tabla número 5, la cual contiene, el cuadro comparativo del Impuesto de Sucesión Hereditaria que se implementa en los países de México, Perú y Chile; este contiene como se ejecutan los procedimientos y lo principal, se puede constatar que solo una entidad se encarga de aplicar el impuesto, no se relacionada con otro ente estatal.





CAPÍTULO IV

4. Propuesta de actualización del procedimiento de recaudación del impuesto que grava las sucesiones hereditarias

La obligación tributaria nace entre el Estado, quien actúa como sujeto activo y los particulares que tienen calidad de sujeto pasivo, plasmándose en la ley las consideraciones de los presupuestos que constituyen el hecho generador y la obligación, convirtiéndola en una relación jurídica tributaria. Esta relación tributaria es principal y no accesoria, pues su existencia no depende de otras obligaciones. En este caso, el vínculo entre el Estado y el particular se llama tributo, dando así la conexión del derecho tributario material; por lo que, estos se ven obligados por la ley al cumplimiento de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo.

Eso implica que no puede exigirse un tributo que no está basado en ley, que refleje y constate su existencia y exigibilidad por parte del Estado, perfeccionándose así el principio de legalidad establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República; pues se deben asegurar las condiciones necesarias para hacer efectivo el tributo, segregado en proporción a similares condiciones para las personas, y así, evitar la discriminación fiscal.

Al enfatizar en los impuestos, específicamente en el impuesto que grava las sucesiones hereditarias, se encuentra que actualmente el procedimiento de su recaudación se ejecuta a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI), del Ministerio de Finanzas Públicas, pues es el ente encargado de la formulación de las liquidaciones fiscales del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. Posteriormente, interviene personal del Departamento de Departamento de Herencias, Legados y Donaciones de la Contraloría General de Cuentas,



quienes revisan, analizan y emiten resoluciones de los expedientes de liquidación del impuesto que le son remitidos, tal como se puede visualizar en las figuras 7 y de la 11 a la 15 de los anexos. Instituciones cuya naturaleza jurídica ha cambiado con el paso del tiempo y a quienes no les corresponde actuar como parte de la Administración Tributaria, pues para eso fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria, en el año 1998.

Es oportuno reiterar que dichos procedimientos se fundamentan en el Decreto Número 431 del Congreso de la República; el cual se encuentra desactualizado en relación con las instituciones que tienen a su cargo su recaudación y con los avances tecnológicos que se aplican actualmente, pues fue emitido en el año 1947 y desde entonces, Guatemala ha sufrido cambios importantes en su estructura organizativa.

Al analizar la naturaleza jurídica de las instituciones que intervienen en la recaudación el referido impuesto, se encuentra al Ministerio de Finanzas Públicas que, según el Artículo 35 del Decreto Número 114-97, le correspondía cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado. Sin embargo, esta condición cambió al crearse la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo una ley posterior que derogó lo relacionado con que el Ministerio se encargara de lo relacionado con la administración del régimen tributario.

Esto se realizó a través del Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y vale la pena mencionar lo establecido en el Artículo 59, que establece:



Todas las obligaciones, funciones, atribuciones, competencias y jurisdicción que en materia tributaria y aduanera asignen las leyes y reglamentos a la administración tributaria y aduanera, al Ministerio de Finanzas Públicas o al Ministro de Finanzas, se entenderán asignadas a la SAT, a partir de la fecha en que la SAT asuma dichas obligaciones, funciones, atribuciones, competencias y jurisdicción de conformidad a lo establecido en el Artículo 49 de esta ley. (s. p.)

Esto implicaba que las funciones, atribuciones y, sobre todo, la calidad de ser el sujeto activo de la relación jurídico tributaria pasa a ser parte de la naturaleza jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria, indicando el Artículo 3, literal a) del mismo cuerpo normativo que le corresponde administrar el 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, haciendo la única excepción de aquellos tributos que les corresponda recaudar y administrar a los municipios del país.

Se deduce entonces que, en principio, cualquier obligación tributaria, específicamente la recaudación de los tributos que no correspondan a los Municipios, deberá ser realizada por la entidad descentralizada, creada para tal efecto.

Sin embargo, en el proceso actual de liquidación y recaudación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, se encuentra que el contribuyente ingresa su expediente ante la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI) del Ministerio de Finanzas Públicas para que se realice la respectiva liquidación de los bienes y el impuesto a cancelar. Posteriormente, este expediente es remitido en consulta a la Contraloría General de Cuentas, específicamente al Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, de donde emana una



resolución en la cual se aprueba la liquidación, para que el contribuyente proceda a realizar el pago en un formulario que extiende la Superintendencia de Administración Tributaria.

Cabe mencionar, que para la presente investigación se consultó a través del Departamento de Consultas, Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria acerca de si existe algún procedimiento de recaudación del Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones, y si existe algún departamento/unidad/dependencia que tenga a su cargo la recaudación del referido impuesto. A lo cual, se respondió a través de la Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-2550-2018, en la cual indican que se hace saber que, se tiene el procedimiento para recaudación del impuesto, se realiza a través del formulario disponible en Declaraguat número SAT-8490, denominado Herencias Legados y Donaciones, en el cual se hace efectivo el pago del impuesto determinado. El procedimiento consiste en llenar el formulario, validarlo, congelarlo y realizar el pago en cualquier agencia bancaria o a través de la banca en línea.

Asimismo, indicaron que la Superintendencia de Administración Tributaria no cuenta con un departamento, unidad, dependencia que se encargue de recaudar este impuesto, pues se realiza a través del formulario descrito anteriormente.

Continuando con la descripción del procedimiento actual de recaudación del impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, como se expuso anteriormente, el expediente de la liquidación del impuesto se remite a la Contraloría General de Cuentas, en consulta, con fundamento en lo establecido en los Artículos 27 y 28 del Decreto Número 431, los cuales literalmente señalan:



ARTICULO 27.- (Artículo 2o. del Decreto Presidencial No. (366)). Practicada la liquidación por la Dirección General o por la Administración Departamental de Rentas, en su caso, y dentro de tercero día, se enviará en consulta el expediente al Tribunal y Contraloría de Cuentas, siempre que los interesados estuvieren afectos al pago del impuesto.

ARTICULO 28.- (Artículo 3o. del Decreto Presidencial No. (366)). El contralor que designe el Tribunal y Contraloría de Cuentas para practicar la revisión se sujetará a lo prescrito en esta Ley y dictará su resolución dentro de los seis días siguientes a la fecha de recepción del expediente en el Tribunal.

La Dirección General o la Administración de Rentas, en su caso, dentro de las cuarenta y ocho horas de recibido el expediente, notificará a los interesados lo resuelto por el Tribunal y Contraloría de Cuentas y si éstos no estuvieren conformes, podrán interponer el correspondiente recurso de reposición ante el mismo Tribunal, invocando las razones y aportando las pruebas en que se funden. (s. p.) (sic)

Asimismo, se indica su intervención para la liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, en los Artículos 40, 41 y 42. Cabe resaltar que en los Artículos 27 y 40 del cuerpo normativo antes indicado, existe una frase importante, “se enviará en consulta”.

Si se busca un significado más propicio para el verbo “consultar”, se puede encontrar el siguiente:

Consultar:

Verbo transitivo/verbo intransitivo



Pedir información, opinión o consejo sobre una determinada materia.

Verbo transitivo

Buscar información en una fuente de documentación. (*Diccionario Larousse*, s. p.)

Se hace la observación antes descrita toda vez que se denota que no existe una participación sustancial de carácter obligatorio por parte de la Contraloría General de Cuentas en el proceso general de la recaudación y liquidación del impuesto.

Continúa estableciendo el Artículo 42 de la precitada ley, que, de haber inconformidad por parte de los interesados, sobre lo resuelto por el Tribunal de Cuentas podrán interponer el correspondiente recurso de reposición.

Aquí hay algo importante que ampliar, y es que el Decreto Número 1126 del Congreso de la República le dio vida jurídica al Tribunal de Cuentas, tomando como base el Artículo 220 de la Constitución Política de la República; el cual tiene por objeto ejecutar con independencia absoluta las funciones judiciales en materia de cuentas, siendo ejercida por los jueces de primera Instancia y el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas.

En el Artículo 34 del cuerpo normativo arriba descrito, se señala que el Tribunal de Cuentas se integra por tres jueces propietarios y tres suplentes electos por el Congreso de la República.

En ese orden de ideas, es propicio enfatizar que, en los procedimientos implementados por la Dirección de Catastro y Avalúos de Bienes Inmuebles y la Contraloría General de Cuentas, no existe la intervención del Tribunal de Cuentas. Por lo que, es evidente que la ley que

regula el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones fue emitida mientras estaba en vigencia una Constitución anterior a la actual.



De esa cuenta, cabe analizar el actual papel de la Contraloría General de Cuentas y la juridicidad de su intervención en el proceso de liquidación y recaudación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

La Constitución Política de la República de Guatemala que fue emitida en 1985 y que se encuentra vigente en todo el territorio nacional, establece en su Artículo 232 lo siguiente:

La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos. Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinador por la ley. (s. p.)

Del análisis de este Artículo constitucional se puede inferir que esta institución no puede ser considerada como parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, pues su función es fiscalizadora de los ingresos, egresos y de todo interés hacendario del Estado, y hasta antes del momento del efectivo pago del impuesto, no se pueden considerar ingresos del Estado, sino que constituye una fase previa a su efectiva recaudación. La naturaleza jurídica de esta institución es ser un órgano de control para verificar la ejecución de los recursos del Estado, velar por la calidad del gasto público y por la probidad de los funcionarios y empleados públicos.



Esto implica que sus funciones actuales no se apegan a lo establecido en el Decreto 431, Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; pues como ya se ha expuesto, la relación jurídica tributaria debe ser exclusivamente entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Otro aspecto importante que cabe resaltar de la intervención de la Contraloría General de Cuentas en este proceso es la objetividad que podrían tener los equipos de auditoría al momento de verificar el cumplimiento del Ministerio de Finanzas en la evacuación de dichos expedientes, pues personal del mismo ente fiscalizador emite resoluciones que pueden afectar la imparcialidad del resultado de la auditoría.

Ante lo expuesto, todo tributo debe ser creado por una ley, de allí deviene el enunciado “*nullum tributum sine lege*”; en consecuencia, la recaudación de estos, en nuestro estudio, específicamente el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, le debería corresponder exclusivamente a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, en virtud de constituirse como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

Por lo anterior, la función de la Contraloría General de Cuentas se debería limitar a fiscalizar los expedientes de liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones en cuanto a la realización de auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño, enfocadas al cumplimiento de normas y de gestión de los procedimientos utilizados en los expedientes conformados para su efectivo pago, teniendo en cuenta, que esto constituye un examen posterior a las actuaciones de los funcionarios y empleados públicos que intervienen, debiendo ser realizado, como se anotó, por la Superintendencia de Administración Tributaria, exclusivamente.



Nótese en el recorrido del presente estudio, que los procedimientos implementados por los entes respectivos tienen un solo fin: recaudar el impuesto que será posteriormente fiscalizado para verificar su correcta administración. Se puede deducir que no existe eficiencia en el proceso de recaudación, pues intervienen dos entes estatales para la revisión de un expediente de liquidación de impuesto.

Por un lado, el Ministerio de Finanzas, cuya función tampoco es recaudar tributos, sin embargo, destina recurso humano e insumos para realizar las liquidaciones del referido impuesto.

Asimismo, existe un departamento específico en el organigrama de Contraloría General de Cuentas, destinado para la revisión de estos expedientes; esto genera gastos innecesarios, tratando de captar recursos para el Estado; esto también incide en la eficacia del procedimiento, pues se gastan recursos para su recaudación; pudiéndose realizar a través de la autodeterminación del impuesto y pagar directamente a la Administración Tributaria, tal como lo permite el Código Tributario, estando sujeto a revisión posterior.

En ese sentido, tal como se expuso en el primer capítulo del presente estudio, uno de los principios sobre los cuales se fundamenta el derecho tributario es la economía, tal como lo presentó Adam Smith, pues claramente enfatiza que debe tenerse presente en el costo de recaudación y administración del impuesto. En el mismo sentido, Carmen Díaz Dubón resalta la importancia de que el costo de recaudación debe ser el menos posible (Menéndez Ochoa, 2017).

En el presente caso, se analiza que no se está adecuando el costo del procedimiento de recaudación, pues además de la Superintendencia de Administración Tributaria que gasta recursos para mantener su equipo tecnológico, que le permite poner a disposición del



contribuyente el formulario para hacer efectivo el pago del tributo, existen otras dos instituciones que dedican recursos materiales y humanos para realizar la misma función.

El Estado se organiza para lograr sus fines y cada órgano administrativo tiene su naturaleza específica, que se encarga de realizar sus funciones en materias determinadas y considero que involucrar a órganos administrativos con distinta naturaleza provoca detrimento a la eficiencia de la Administración Tributaria y entorpece el derecho que tienen los contribuyentes de cumplir efectivamente con sus obligaciones tributarias.

Es por ello que el Artículo 21 del Código Tributario señala que los contribuyentes (personas individuales) están obligados según el hecho generador para contribuir según su capacidad legal y, por ende, que los entes estatales establezcan los procesos generales, procedimientos administrativos u otros que permitan al contribuyente tener el derecho para cumplir efectivamente con su obligación.

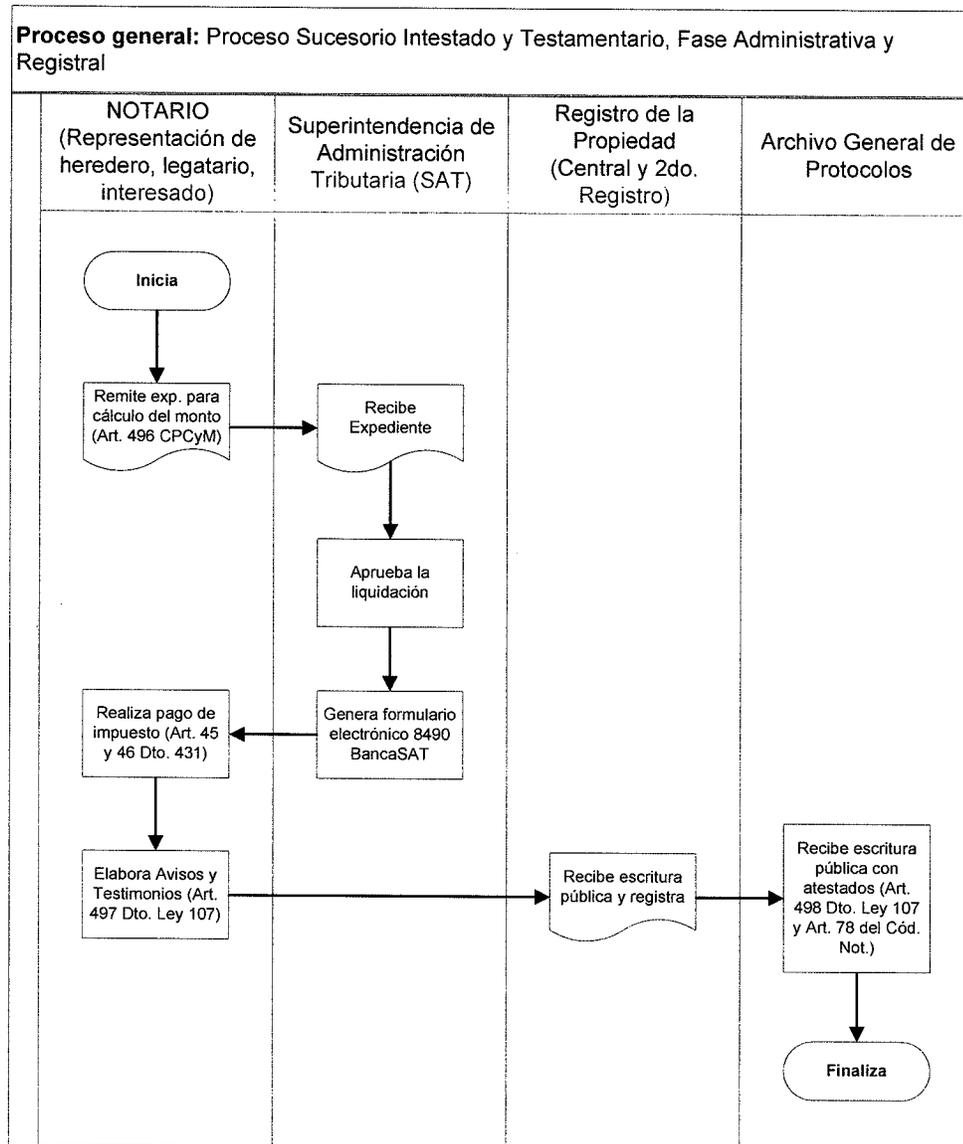
Por supuesto, como se hizo referencia, el Decreto Número 431 se encuentra desactualizado en relación con los procedimientos generales que actualmente se implementan con apego a la modernización y tecnología, además de las instituciones que intervienen en estos.

Asimismo, tomando como base el Código Civil, el Código Procesal Civil y Mercantil, el Código de Notariado y la Ley del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, se presenta el procedimiento propuesto para la fase administrativa y registral del Proceso Sucesorio Intestado y Testamentario.



Figura 3

Flujograma del Proceso General: Proceso Sucesorio Intestado y Testamentario, Fase Administrativa y Registral; Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, Ministerio de Finanzas Públicas.



Nota: Fundamento a) Código Civil; b) Decreto Ley Número 107 Código Procesal Civil y Mercantil; c) Código de Notariado; y d) Ley del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.



El flujograma anterior es una representación de cómo debería proyectarse el Proceso Sucesorio Intestado y Testamentario en su fase administrativa y registral, obviando en los procesos generales la intervención del Ministerio de Finanzas en la elaboración de la liquidación y de la Contraloría General de Cuentas en su revisión.

Esto debido a que, conforme lo expuesto en el presente estudio, el rol que tienen dichas instituciones de acuerdo con su naturaleza jurídica que corresponde, la primera, a la implementación de políticas fiscales y la segunda, a la fiscalización de los ingresos y egresos del Estado, así como del control de la calidad del gasto público de las instituciones que establece el Artículo 2 de su Ley Orgánica. Por lo cual, ninguna de estas dos instituciones debería intervenir en el procedimiento de liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

Es importante enfatizar que la figura del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones tiene su fundamento legal en el Decreto Número 431, y con la presente tesis no se está limitando su implementación; por el contrario, se está proyectando el fortalecimiento a su aplicación, de tal manera que sea actualizada y se emita una nueva Ley, con apego a la modernización y tecnología que se ejecuta en la actualidad en los entes que intervienen en su ejecución. A través de los medios idóneos que en ley corresponda.

4.1. Colisión de principios en el proceso de recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria

Para el caso de mérito, se puede señalar que existe colisión en los principios siguientes:



Tabla 6

Principio de seguridad jurídica que colisiona con el principio de legalidad del impuesto que grava la sucesión hereditaria

Entidad	Principios en colisión	Razón de la colisión
Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, Ministerio de Finanzas Públicas	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	Actualmente el proceso de recaudación es ejecutado conforme lo establece el Decreto Número 431, siendo una Ley formalmente emitida, vigente y revestida del principio de legalidad, que establece los atributos del impuesto y su procedimiento de recaudación.
Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, Contraloría General de Cuentas	Principio de seguridad jurídica: <i>Fundamentado en el Artículo 2 de la CPRG</i>	Sin embargo, al existir tres entidades que participan en la recaudación del impuesto, se entra en conflicto con el principio de seguridad jurídica;
Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–	Consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de	toda vez que, al existir duplicidad de funciones, hacen que el contribuyente no tenga la garantía que su relación y derechos se estén ejercitando exclusivamente con la



	<p>Derecho, hacia el ordenamiento jurídico, es decir, al conjunto de leyes vigentes que garantizan su seguridad y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible.</p>	<p>Administración Tributaria.</p> <p>Lo anterior, obedece al criterio que cada entidad tome en relación al cálculo del impuesto, de acuerdo al análisis que realice. Pues al existir discrepancias no se tiene contemplado dentro del proceso, qué ente debe solventar la duda o el error, en casos extremos, qué entidad debe resolver un Recurso Administrativo.</p>
--	--	--

Tabla 7

Principio de Economía que colisiona con el principio de legalidad del impuesto que grava la sucesión hereditaria

Entidad	Principio vulnerado	Razón de la colisión
<p>Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, Ministerio de Finanzas Públicas</p>	<p>Principio de legalidad: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar</p>	<p>Actualmente el proceso de recaudación es ejecutado conforme lo establece el Decreto Número 431, siendo una Ley formalmente</p>



<p>Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, Contraloría General de Cuentas</p>	<p>impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado</p> <p>Principio de Economía:</p>	<p>emitida, vigente y revestida del principio de legalidad, que establece los atributos del impuesto y su procedimiento de recaudación.</p>
<p>Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–</p>	<p>El costo de la percepción y administración del tributo en que incurra la Administración, debe ser racional al ingreso que se obtenga, buscándose permanentemente la reducción de costos (Adam Smith)</p>	<p>Tomando como base el proceso general que actualmente se ejecuta para la recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria; se puede hacer referencia nuevamente a la duplicidad de funciones, puesto que existen tres entes gubernamentales que intervienen en realización.</p> <p>Esto implica que no es racional el gasto que se emplea en la recaudación del impuesto, pues existe recurso humano y material que se destina para un mismo fin, pudiéndose minimizar al únicamente hacerlo a través de la SAT o incluso de la autodeterminación del</p>



		<p>contribuyente.</p> <p>La colisión ocurre porque si bien existe una ley formalmente emitida y vigente, no se está adaptando a la realidad existente y no permite maximizar la eficacia de la recaudación del impuesto, sino que al contrario la restringe, al ser un trámite burocrático y tardado.</p>
--	--	---

Como se puede observar en las tablas que anteceden, existen dos principios que colisionan con el principio de legalidad en el procedimiento de liquidación y recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria, siendo uno de ellos, el principio de seguridad jurídica, el cual, en un ordenamiento jurídico, debe garantizar la convivencia humana, en el Estado de derecho y promover la viabilidad, eficacia y transparencia de los procesos judiciales y administrativos que realizan los entes estatales.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha referido a la seguridad jurídica, como una cualidad de valor y de garantía fundamental por estar reconocida por la Constitución Política de la República, por lo que, en varias sentencias relativas al principio de seguridad jurídica ha resuelto lo siguiente:



(...) debe señalarse que el principio de seguridad jurídica constituye la manifestación fundamental del Estado Constitucional de derecho, ya que mediante su observancia se concreta la estabilidad del cuerpo social; la certeza e inmutabilidad de los fallos judiciales son expresiones precisamente del principio aludido (...). La seguridad jurídica, inseparablemente vinculada a la certeza del mismo tipo, garantiza a la persona a quien le asiste, que el ejercicio de un derecho que ha adquirido se encuentre libre y exento de todo peligro, riesgo o daño, de manera cierta, indubitable e infalible (...). A su vez, el principio de seguridad jurídica, se concreta mediante la observancia de los también denominados principios jurídicos del debido proceso [el cual lleva implícito el derecho fundamental de defensa de las personas]; el de taxatividad, del cual se derivan, además, el de legalidad, de irretroactividad de la ley y el de certeza o determinación jurídica [el cual establece que la ley debe describir un supuesto de hecho estrictamente determinado, clara e indubitablemente definido], cuyos soportes y alicientes lo constituyen la cosa juzgada, la prescripción, la caducidad, entre otros". Tales criterios han sido reiterados en las sentencias del 31 de octubre de 2006, dictada dentro del expediente ochocientos ochenta y tres-dos mil seis (883-2006) y del 6 de diciembre de 2002, dictada dentro del expediente quinientos dos – dos mil dos (502-2002), respectivamente. (Herrera, 2017, s. p.)

Asimismo, en distinta opinión, se refiere el tribunal constitucional del modo siguiente:

En un Estado constitucional de derecho, como el guatemalteco, se exige un marco jurídico estable que promueva el adecuado desarrollo de los derechos individuales, sociales, económicos y culturales, y uno de los principios básicos para conseguir este objetivo es la seguridad jurídica. Así, esta Corte, en sentencia de diez de julio de dos mil



uno, manifestó: “El principio de Seguridad Jurídica que consagra el Artículo 20 de la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la Ley Fundamental”. (Expediente mil doscientos cincuenta y ocho–dos mil [1258-2000]). (Herrera, 2017, s. p.)

De estas exposiciones del máximo tribunal constitucional se puede establecer la importancia que brinda la seguridad jurídica, pues no basta con únicamente ser una ley formalmente emitida y vigente, sino que esta tiene que guardar coherencia con el resto del ordenamiento jurídico, con los procedimientos administrativos que se realizan y especialmente con los órganos estatales encargados de realizarlos. De esta manera se garantiza que los derechos y obligaciones que emanan de la relación jurídica tributaria sean adecuadamente ejercitados por los sujetos adecuados.

El segundo principio es el de economía el cual, como ya se mencionó, implica que el costo de la recaudación de los tributos se reduzca al mínimo posible, de tal forma que los recursos que ingresen al Estado sean mayores a los que se gastaron para su incorporación a las arcas estatales.

Una herramienta muy útil actualmente para la reducción de costos operativos es la utilización de las tecnologías de la información y comunicaciones, pues a través de formularios electrónicos se facilita el acceso a cumplir con la obligación del pago del tributo. Si bien la



Superintendencia de Administración Tributaria ya utiliza este formulario, previamente existe un trámite burocrático y largo, que involucra a otras dos entidades del Estado en la liquidación del impuesto, haciendo que se gasten recursos innecesariamente, pues incluso el Código Tributario permite realizar la autodeterminación del Tributo, sin perjuicio de la fiscalización posterior a que estuviese sujetos por parte de la Administración Tributaria.

Como puede observarse, existen dos principios del derecho tributario sustancialmente colisionando con el principio de legalidad, pues aunque el Decreto Número 431, Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, es una ley formal y materialmente emitida, que se encuentra vigente y positiva, eso no significa que se encuentre ajustada a los demás principios sobre los cuales debe versar el procedimiento administrativo tributario. Pues por un lado, existe la carencia de seguridad jurídica para el contribuyente, sobre la forma de ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones, al existir entes ajenos a la Administración Tributaria que intervienen en el proceso de liquidación y recaudación el impuesto; y por otro lado, no se atiende al principio de economía en la recaudación de este, pues pudiéndose reducir costos, se duplican funciones y existen gastos innecesarios, destinados a un mismo fin.

De lo expuesto en el apartado de la resolución de la colisión de principios constitucionales, debe encontrarse una solución para esta situación. Según la doctrina enunciada, uno de los dos principios en colisión debe ceder debido a las circunstancias y según la Corte de Constitucionalidad los principios son mandatos de optimización y su cumplimiento depende de las posibilidades reales y jurídicas, tomando en cuenta los beneficios o ventajas para el interés general.



De esa cuenta, se infiere que la solución de este conflicto sería la emisión de una nueva ley, que formal y materialmente se encuentre de acuerdo al principio de legalidad, es debidamente emitida por el Congreso de la República de Guatemala, cumpliendo con el procedimiento establecido en la misma Constitución, pero que además, cumpla con los principios de seguridad jurídica y economía, estableciendo un impuesto, con todos sus atributos, pero que además, indique expresamente la relación del contribuyente exclusivamente con la Administración Tributaria, sin que intervengan otros órganos externos y que además, cree un procedimiento eficiente y eficaz, que cumpla con efectivamente agenciar de fondos al Estado, pero realizándolo con el menor costo posible. De esta forma, tomando en cuenta que las circunstancias del país y la evolución de la tecnología han cambiado, se solucionaría una problemática que es de interés general para la nación.

4.2. Mecanismos de defensa del contribuyente

Uno de los aspectos más relevantes que se deben considerar es la posición del contribuyente ante la Administración Tributaria y los mecanismos de defensa que tiene disponibles ante un erróneo cálculo del impuesto a pagar. Actualmente, el Decreto Número 431, en su Artículo 42, establece que ante la inconformidad de lo resuelto por el Tribunal y Contraloría de Cuentas se puede interponer el correspondiente recurso de reposición. Sin embargo, desde que la Contraloría General de Cuentas cambió su naturaleza de órgano jurisdiccional para pasar a ser una entidad descentralizada, con funciones administrativas, debe aplicar lo establecido en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República.



En ese sentido, según lo establecido en la Ley de lo Contencioso Administrativo, si existe alguna inconformidad con el expediente de liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, el contribuyente debería presentar el recurso de revocatoria, pues la resolución del expediente es emitida por un funcionario que tiene superior jerárquico, específicamente por el Departamento de Herencias, Legados y Donaciones de la Contraloría General de Cuentas. Estamos pues ante una antinomia legal, pues mientras una norma establece un mecanismo de defensa, la otra, en el mismo nivel jerárquico, remite a otro.

Asimismo, es conveniente analizar lo establecido en el Artículo 17 "BIS" del Decreto Número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, pues exceptúa la aplicación de dicha ley, en materia tributaria, para lo cual, se debería aplicar el procedimiento indicado en el Código Tributario. Se puede inferir entonces que, bajo este precepto, si un contribuyente se encuentra en desacuerdo con el cálculo de la liquidación del referido impuesto no podría interponer, el recurso de revocatoria ni la reposición contenidos en esta Ley.

Sin embargo, tampoco podría invocar el recurso de reposición establecido en la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, pues no sería el idóneo al denominarlo "reposición", porque no ha sido emitido por la máxima autoridad de la Contraloría General de Cuentas, según lo establece el Artículo 44 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

Por otro lado, tampoco se podría interponer el recurso de revocatoria establecido en el Artículo 154 del Código Tributario, pues la última resolución que se notifica al contribuyente no es emitida por la Administración Tributaria y desde que aquél entrega el expediente para su trámite ante el Ministerio de Finanzas, le retorna hasta que existe una resolución por parte de la



Contraloría General de Cuentas, por lo cual, no podría interponer el recurso regulado el Código Tributario, en virtud de no existir ninguna resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Claramente el contribuyente se encuentra ante una situación de indefensión, pues no existe el mecanismo de defensa idóneo para que pueda presentar sus inconformidades con el cálculo u otro aspecto de la resolución del procedimiento de liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

Asimismo, se considera que no se cumple con el principio de seguridad jurídica y el derecho debido proceso administrativo, pues no existen normas jurídicas claras que establezcan un procedimiento previo, mediante el cual se pueden exponer las inconformidades ante la resolución de los órganos administrativos. También se incumple con el principio de claridad y sencillez, pues las normas jurídicas no precisan cuál debería ser el mecanismo de defensa a utilizar.

Luego de analizar estas situaciones derivadas de la naturaleza jurídica de los órganos administrativos que intervienen en el procedimiento de liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones y la posición de indefensión en que se encuentra el contribuyente, se deduce que es necesario emitir una nueva norma jurídica, de conformidad con el principio de legalidad, que contenga todos los elementos de los tributos, la forma de determinación, liquidación y que la recaudación se encuentre a cargo, exclusivamente de la Administración Tributaria, de manera rápida y eficiente, pues su finalidad es de agenciar con recursos al Estado para el cumplimiento de sus fines.



Aunado a lo anterior, dentro de la presente investigación se realizó una encuesta a 68 personas, derivado de la cual se determinó que el 100 % de los encuestados opinan que solo la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) debe figurar como ente encargado de la recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria, como único responsable de todo el proceso, pues dentro de sus atribuciones corresponde la captación de los impuestos en general. (Ver anexos)

A continuación se presenta una propuesta de iniciativa de Ley, que comprende aspectos de la norma vigente y además, pretende adecuarse a las necesidades actuales que devienen del procedimiento de liquidación y recaudación del Impuesto sobre Sucesión Hereditaria:

DECRETO NÚMERO XXXX

El Congreso de la República de Guatemala

CONSIDERANDO:

Que el Estado de Guatemala se organiza para garantizar el bien común de sus habitantes, para lo cual necesita recaudar recursos que permitan alcanzar los fines que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, teniendo como facultad el establecimiento de tributos, a través de las normas jurídicas ordinarias.

CONSIDERANDO:

Que, debido a los avances tecnológicos y a los cambios existentes en la configuración jurídica de las instituciones administrativas, es necesario emitir una nueva Ley que establezca un impuesto que grave la sucesión hereditaria y su procedimiento de recaudación, de tal manera que



sea ágil, eficiente y eficaz para que ingrese a las arcas estatales y al mismo tiempo sea congruente con los principios que inspiran el Derecho Tributario, garantizando la certeza jurídica tributaria.

CONSIDERANDO:

Que corresponde al Congreso de la República la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes tributarias, de conformidad con el principio constitucional de legalidad, así como la actualización de la normativa legal tributaria, basados en los principios de igualdad y equidad tributaria.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confieren los Artículos 135 inciso d), 171 incisos a) y c), 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

La siguiente:

LEY SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES HEREDITARIAS

CAPÍTULO I

DE LA MATERIA DEL IMPUESTO

ARTÍCULO 1. Del impuesto. Se establece un Impuesto de Sucesiones Hereditarias sobre los actos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a Superintendencia de Administración Tributaria.



ARTÍCULO 2. Hecho generador. El objeto del impuesto es gravar todos los actos de traslación de dominio patrimonial, causados por la muerte. Constituyen hecho generador del impuesto, lo siguientes actos:

- a) Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte, de bienes muebles, dinero en efectivo, acciones nominales y valores cotizables, sea cual fuere el lugar donde se encuentren, siempre que el juicio sucesorio se abriere o radicare en la República;
- b) Las herencias, legados y donaciones, por causa de muerte, de bienes muebles, dinero en efectivo, acciones nominales o valores cotizables, que se encuentren en Guatemala, sean cuales fueren el domicilio del causante, al ocurrir su fallecimiento, el lugar en que se radicare el juicio sucesorio o aquél en que se hubiere otorgado la disposición testamentaria o la escritura de donación;
- c) Las herencias, legados y donaciones, por cualquier causa, de bienes inmuebles situados en la República y de derechos reales sobre los mismos, sean cuales fueren el lugar del fallecimiento del causante, el sitio en que se otorgare la disposición testamentaria o la escritura de donación, el país en que se radicare o abriere el juicio sucesorio y el domicilio de los interesados;
- d) Las herencias, legados y donaciones, por causa de muerte, de bienes inmuebles ubicados fuera de la República o derechos reales sobre los mismos, si la escritura de donación fuere otorgada en Guatemala o en ella se abriere o radicare el juicio sucesorio; y,
- e) Las herencias, legados y donaciones, por cualquier causa, de derechos reales o personales, bienes de carácter mueble, dinero en efectivo, acciones nominales y valores cotizables, sea cual fuere el lugar del domicilio del donante o causante de la herencia, de la radicación del

juicio sucesorio o del otorgamiento del contrato o testamento, siempre que tales valores provengan de una fuente de riqueza existente en el territorio de la República;



ARTÍCULO 3. Sujetos del impuesto. El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo, a través de la Administración Tributaria. El sujeto pasivo es el contribuyente o responsable que realice algún acto que configure el hecho generador del impuesto.

ARTÍCULO 4. Territorialidad. El impuesto es aplicable a todos los actos que lo generen, dentro del territorio de la República. El pago de iguales o distintos impuestos en el extranjero, sobre bienes ubicados en la República, no exime al sujeto pasivo del impuesto creado por la presente Ley.

Los créditos que pesan sobre los inmuebles situados dentro del territorio de la República, y, a la vez, sobre otros países en el exterior, se considerarán divididos, para los efectos del impuesto, en proporción a los valores de los bienes afectados para garantizarlos.

ARTÍCULO 5. Base imponible. Para el pago del impuesto se tomará como base el valor de los bienes que se transmiten por herencia, legado o donación por causa de muerte, haciéndose las deducciones siguientes:

- a) El importe de las deudas o gravámenes transmitidos en virtud de donación entre vivos, siempre que consten en instrumento público o privado legalmente reconocido, que existan con anterioridad, no menor de seis meses, al contrato de donación y que no estuvieren prescritos;
- b) El importe de las deudas o gravámenes transmitidos por causa de muerte, que consten en instrumento público o privado legalmente reconocido, siempre que no estuvieren prescritos;



- c) Los créditos o gravámenes transmitidos por herencia, legado o donación por causa de muerte siempre que se declare su existencia legítima por sentencia ejecutoria, que no sea dictada contra cualesquiera de los donatarios o herederos, su cónyuge o conviviente, sus ascendientes o descendientes en cualquier grado de consanguinidad o afinidad, o de albaceas o personas que hayan prestado sus servicios al causante; salvo cuando se trate de salarios o sueldos de empleados, obreros y domésticos;
- d) El importe de las deudas o gravámenes transmitidos por herencia, legado o donación que no estuvieren prescritos y consten en los libros del causante, si este fuere o hubiere sido comerciante a la fecha del contrato de donación o hasta el día en que ocurrió su fallecimiento, siempre que dichos libros estén llevados conforme a la ley y que las deudas o gravámenes no sean a favor de cualesquiera de los donatarios o herederos, su cónyuge o concubino, ascendientes o descendientes sin limitación de grado por consanguinidad o afinidad, de colaterales hasta el tercero de consanguinidad y segundo de afinidad, o de albaceas o personas que hayan prestado sus servicios al causante de la sucesión, salvo cuando se trate de salarios o sueldos de empleados, obreros y domésticos. Los créditos de giro comercial, listados solo en testamento, se conceptuarán como legados preferentes para los efectos de esta Ley;
- e) El importe de los gastos que se hayan causado en la última enfermedad del autor de la herencia y los de inhumación, ambos debidamente comprobados, y los últimos en cantidad proporcional a la posición económica del fallecido;
- f) Los impuestos y contribuciones fiscales y municipales, cuyo pago hubiere dejado pendiente el autor de la herencia;



- g) Las indemnizaciones y reparaciones del daño, por la muerte del causante, que **reciban los** herederos;
- h) Los fondos de defunción que entreguen las sociedades mutualistas y de ahorro, hasta la cantidad de Q.1,000.00;
- i) Las cantidades que se asignen por concepto de gastos del juicio, honorarios de abogados, notarios, albaceas, depositarios y expertos, de conformidad con los aranceles correspondientes; y,
- j) El valor proporcional de los bienes sobre los cuales se hubiere pagado el impuesto en el **extranjero, siempre que dichos bienes se hallaren ubicados fuera del territorio del Estado.**

ARTÍCULO 6. Cargas o gravámenes. Si se asignare al heredero, legatario o donatario, bienes con cargas o gravámenes impuestos en el testamento o en la escritura de donación, se hará efectivo el impuesto sobre el valor de los bienes que se adquirieran deduciendo el importe de las mencionadas cargas o gravámenes. No obstante, si estas últimas constituyen a la vez un legado o donación, quedarán sujetas al pago del impuesto por parte de las personas a cuyo beneficio se hubieren establecido.

ARTÍCULO 7. Estimación de cargas o gravámenes. Si las asignaciones, cargas o gravámenes a que se refiere el Artículo anterior consistieren en usufructos o pensiones, se estimarán en la siguiente forma:

- a) Siendo temporales, el importe se calculará multiplicando el resultado de la primera anualidad por el número de años que la pensión o el usufructo debe estar en vigor;



b) Tratándose de usufructos o pensiones vitalicias, el importe se calculará multiplicando el resultado de la primera anualidad por el siguiente número de años:

Para pensionados o usufructuarios mayores de 80 años, por dos;

Para pensionados o usufructuarios mayores de 70 y menores de 80 años, por cinco;

Para pensionados o usufructuarios mayores de 60 y menores de 70 años, por diez;

Para pensionados o usufructuarios mayores de 50 y menores de 60 años, por quince;

Para pensionados o usufructuarios mayores de 25 y menores de 50 años, por veinte; y

Para menores de 25 años, por veinticinco.

c) Tratándose de cargas o gravámenes que no estén expresados en moneda, se estimarán por un experto.

Sin embargo, de las deducciones que se hagan de conformidad con las reglas anteriores, en ningún caso, el donatario de la nuda propiedad dejará de pagar una cuarta parte del impuesto sobre el valor de los bienes donados, cuando las reservaciones del usufructo fueren a favor del donante.

ARTÍCULO 8. Estimación de los bienes.

Para los efectos del pago del impuesto, los bienes se estimarán de la siguiente manera:

1. Los créditos personales, en su valor nominal.



2. Los créditos reales, en su valor nominal, a menos que se compruebe que los bienes que sirven de garantía han disminuido de valor por cualquier causa y no fuere posible conforme a la ley, ejercitar acción personal por el saldo insoluto.
3. Los establecimientos mercantiles o industriales se valuarán por peritos que tengan a la vista los libros y documentos de la negociación, tomando en cuenta el crédito mercantil del establecimiento y haciendo el avalúo con relación a la fecha del fallecimiento del autor de la herencia.
4. Las participaciones del autor de la herencia o donante en una negociación mercantil o industrial, de acuerdo con el balance practicado en la fecha más reciente, anterior o posterior al fallecimiento del autor de la herencia.
5. Los muebles y semovientes por su valor en el mercado.
6. Las regalías o derechos de los particulares a percibir participaciones, multiplicando el promedio de utilidades o percepciones obtenidas en un año por el número de años de su vigencia.
7. Los inmuebles, mediante avalúo de expertos; pero si el valor que le asignaren fuere interior al que tuvieron en la matrícula registral, se tomará en cuenta este último valor.

Los expertos serán pagados por el interesado.

ARTÍCULO 9. Tarifa del impuesto. La tarifa aplicable al impuesto sobre sucesiones hereditarias será del cinco por ciento sobre la base imponible, realizando las deducciones correspondientes.



ARTÍCULO 10. Exenciones. Están exentos del impuesto:

1. La ropa de uso del autor de la herencia.
2. Las herencias, legados y donaciones, cuando el importe de cada porción asignada no exceda de Q.500.00.
3. Las donaciones y legados de renta vitalicia o temporal, siempre que el importe de la pensión no exceda de Q.1200.00 al año, y que no tenga asignación de capital de que pueda disponer alguna vez el legatario o donatario.
4. Las herencias, legados y donaciones hechas en favor del Estado.
5. Las pensiones alimenticias entre personas obligadas por la ley a prestarlas, siempre que sean proporcionales a la posición del alimentado.
6. Las herencias, legados y donaciones hechas en favor de los establecimientos de beneficencia.
7. Las pólizas de seguros sobre la vida.
8. Los bienes gananciales del cónyuge o conviviente supérstite, que se acrediten con anuencia de la Procuraduría General de la Nación o por resolución judicial. El simple reconocimiento o declaraciones que el testador hiciere sobre este particular, no es bastante para la exoneración del impuesto.
9. Los derechos de propiedad literaria y artística.



10. Los títulos o valores del Estado o de los establecimientos públicos, exceptuados por disposición especial del Gobierno de la República.
11. Los depósitos en dinero efectuados en los Bancos y demás instituciones de Crédito que operan legalmente en el país.

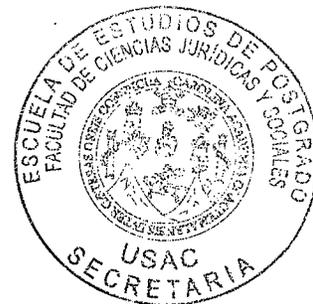
ARTÍCULO 11. Renuncia y condición. Si algún heredero, legatario o donatario renunciare a la porción que le corresponde, el impuesto deberá ser satisfecho, conforme a la cuota y por la persona a quien de acuerdo con la ley o al instrumento público, se asignen los bienes respectivos.

Cuando se sucede por derechos de representación, se pagará el impuesto que corresponde a la persona del representante.

Para los efectos de esta ley, las herencias, legados y donaciones condicionales se reputarán como si la condición no existiere.

ARTÍCULO 12. Devolución del impuesto. El heredero, legatario o donatario que por sentencia firme fuere obligado a devolver, en todo o en parte los bienes o el valor de los bienes asignados, por no haberse establecido sus derechos como tal, podrá exigir que se le devuelva lo que hubiere pagado por razón de impuesto.

ARTÍCULO 13. Valor del inmueble. El valor asignado a los bienes inmuebles heredados, legados o donados no podrá ser menor al que se encuentra registrado en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.



CAPÍTULO II

DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

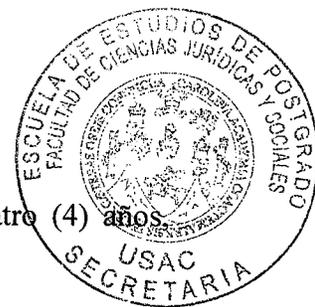
DE SUCESIÓN HEREDITARIA

ARTÍCULO 14. Período de imposición. El impuesto se causa desde la fecha de fallecimiento del causante o de la declaratoria de la muerte presunta del ausente. El proceso sucesorio debe iniciarse dentro del año siguiente, contado desde la fecha del fallecimiento del autor de la herencia o de la declaratoria de la muerte presunta, bajo la pena de una multa equivalente al ciento por ciento del impuesto causado. En el caso de los testamentos especiales, se iniciará a contar desde que cese la situación por la cual fueron otorgados, tal como lo establece el Código Civil.

ARTÍCULO 15. Determinación, liquidación y pago. El heredero, legatario, donatario deberá realizar la determinación y liquidación del impuesto. El pago deberá realizarse mediante formulario electrónico, presentado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, quién será la institución responsable de establecer un procedimiento eficiente y eficaz para su aprobación, sin perjuicio de posteriores verificaciones y ajustes respectivos.

ARTÍCULO 16. Sucesiones judiciales. Efectuado el pago del impuesto correspondiente, se presentará el recibo correspondiente ante el juzgado en que radiquen los autos del juicio sucesorio, para que se realicen los registros correspondientes.

ARTÍCULO 17. Prescripción. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables del



Impuesto de Sucesiones Hereditarias, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años contados a partir de la última diligencia practicada en el expediente fiscal.

ARTÍCULO 18. Herencias vacantes. Quien tuviere conocimiento de la existencia de una herencia vacante, por no tener el causante, parientes dentro de los grados de ley que tengan derecho a sucederlo, lo hará de manifiesto a la Procuraduría General de la Nación, para que proceda a iniciar el trámite judicial correspondiente.

CAPÍTULO III

DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES

ARTÍCULO 19. Transitorio. Los expedientes sobre sucesiones hereditarias que se encuentren tramitándose, se regirán por la presente Ley.

ARTÍCULO 20. Vigencia. La presente Ley entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

REMÍTASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN,
PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.

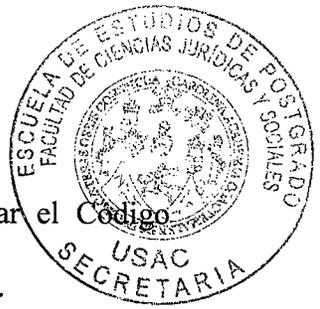
EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD
DE GUATEMALA, EL xxx DE xxx DE DOS MIL xxx.

CONCLUSIONES



1. Se confirmó la hipótesis de la investigación, en virtud que el procedimiento de determinación, liquidación y recaudación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones se encuentra desactualizado, debido a que intervienen instituciones cuya naturaleza jurídica ha cambiado, tal es el caso de la Contraloría General de Cuentas, que es una institución técnica que fiscaliza los intereses hacendarios del Estado. Asimismo, el Ministerio de Finanzas dejó de ser el ente recaudador de los tributos estatales. Por lo cual, la relación jurídico-tributaria debe existir exclusivamente entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. No se cumple con el principio de economía debido a que los costos de recaudación se elevan, pues existen dos instituciones públicas que realizan y aprueban la liquidación, esto implica el pago de personal e insumos que realizan una serie de filtros, previo a ser pagados al Estado, lo cual significa que se gasta incluso antes de recaudar.
3. El tiempo que se demoran las instituciones públicas en determinar, liquidar y revisar los expedientes que contienen las actuaciones derivadas de los procesos sucesorios, desincentiva a los contribuyentes, pues no existe una manera fácil y rápida de cumplir con su obligación tributaria.
4. En cuanto al contribuyente, se determinó que se encuentra en estado de indefensión, pues en caso de existir algún error en la liquidación del impuesto, no podría interponer los recursos administrativos contenidos en el Decreto Número 431, porque la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, lo remite a la Ley de lo Contencioso Administrativo, y esta a

su vez, excluye su aplicación en materia tributaria. Tampoco podría aplicar el Código Tributario, pues no existe resolución que emane de la Administración Tributaria.





ANEXOS





ANEXO I

Tabla 8

Cuadro Comparativo: Impuesto de Sucesión Hereditaria que se implementa en los países de México, Perú y Chile

PAÍS	IMPUESTO SOBRE SUCESIÓN HEREDITARIA	TASA O TARIFA	PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN	RESPONSABLE DE APROBAR EL IMPUESTO	FUNDAMENTO LEGAL
MÉXICO	Actualmente existe la propuesta en una iniciativa de ley para que proceda sobre propiedades inmuebles que se hereden, donen o leguen / que su valor exceda los \$10 millones de pesos	Impuesto federal derogado / sustituido por impuestos locales a cambio del 40% de participación.	No establecido por encontrarse derogada la Ley Federal porque afectaba a las personas de clase media y se le podía clasificar como confiscatorio e inoportuno.	Asesores Fiscales de la Secretaría de Hacienda. Artículo 21 de las Leyes de Impuestos Sobre Herencias y Legados y Sobre Donaciones	Ley Federal del Impuesto sobre Herencias y Legados / Ley Federal sobre Donaciones ambos del 25 de agosto de 1928
PERÚ	Consideran los bienes situados en el territorio chileno y en el extranjero, obtenidos con recursos que provengan de Chile para fijar la base imponible	El artículo 3º de Ley No. 2227 establece que se determina que el impuesto se aumentará gradualmente, según las sumas recibidas por lo que estableció la siguiente tabla: Grado de carencia Hasta 25.000 libras peruanas 25.001 hasta 50.000 50.001 libras peruanas en adelante	El impuesto a las herencias se eliminó en los años 80, debido a que se le consideró por parte del Gobierno como anti técnico y de difícil recaudación, sobre todo con los problemas relacionados con la moneda en ese momento en el país	No es específico	Impuesto a las Herencias Donaciones y Legados, el cual fuera regulado por la Ley Nº 2227, modificados posteriormente por la Ley Nº 8758
CHILE	Elemento jurídico Ley – Ordenanza Municipal Norma N° C/T. Elemento personal Sujeto Activo – Sujeto Pasivo Art. 4 y 7 del C/T. Elemento material Materia imponible – Hecho generador imponible Art. 2 C/T. Elemento temporal Inmediato – Periódico Norma X C/T. Elemento espacial Jurisdicción Norma XI C/T. Elemento mensurable Cuantía, alícuota o porcentaje – Base imponible Norma XV C/T.	El impuesto se aplica sobre la base imponible de cada uno de los destinatarios que varía de 14% hasta el 35%.	El impuesto a las herencias en Chile, según el artículo 2 de la Ley No. 18.271 se establece en Unidades Tributarias Anuales (UTA) o su equivalencia en Unidades Tributarias Mensuales (UTM) es decir, multiplicado por 12 meses, de acuerdo a una tabla que contiene nueve rangos distintos que van desde 0 UTM hasta 14.440 UTM, con tasas de 1% para el primer rango hasta el 25% para el rango mayor y que además contemple deducciones fijas para cada uno de los rangos que se dispone.	El Servicio de Impuestos Internos de conformidad con el artículo 28 del TEXTO REFUNDIDO, COORDINADO Y SISTEMATIZADO DE LA LEY Nº 18.271 SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES, FIJADO POR EL ARTICULO 8 DEL D.F.L. Nº 1.062 18.05.2000	Ley Nº 18.271, Sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, fijado por el artículo 8 del D.F.L. Nº 1.062 18.05.2000



Figura 4

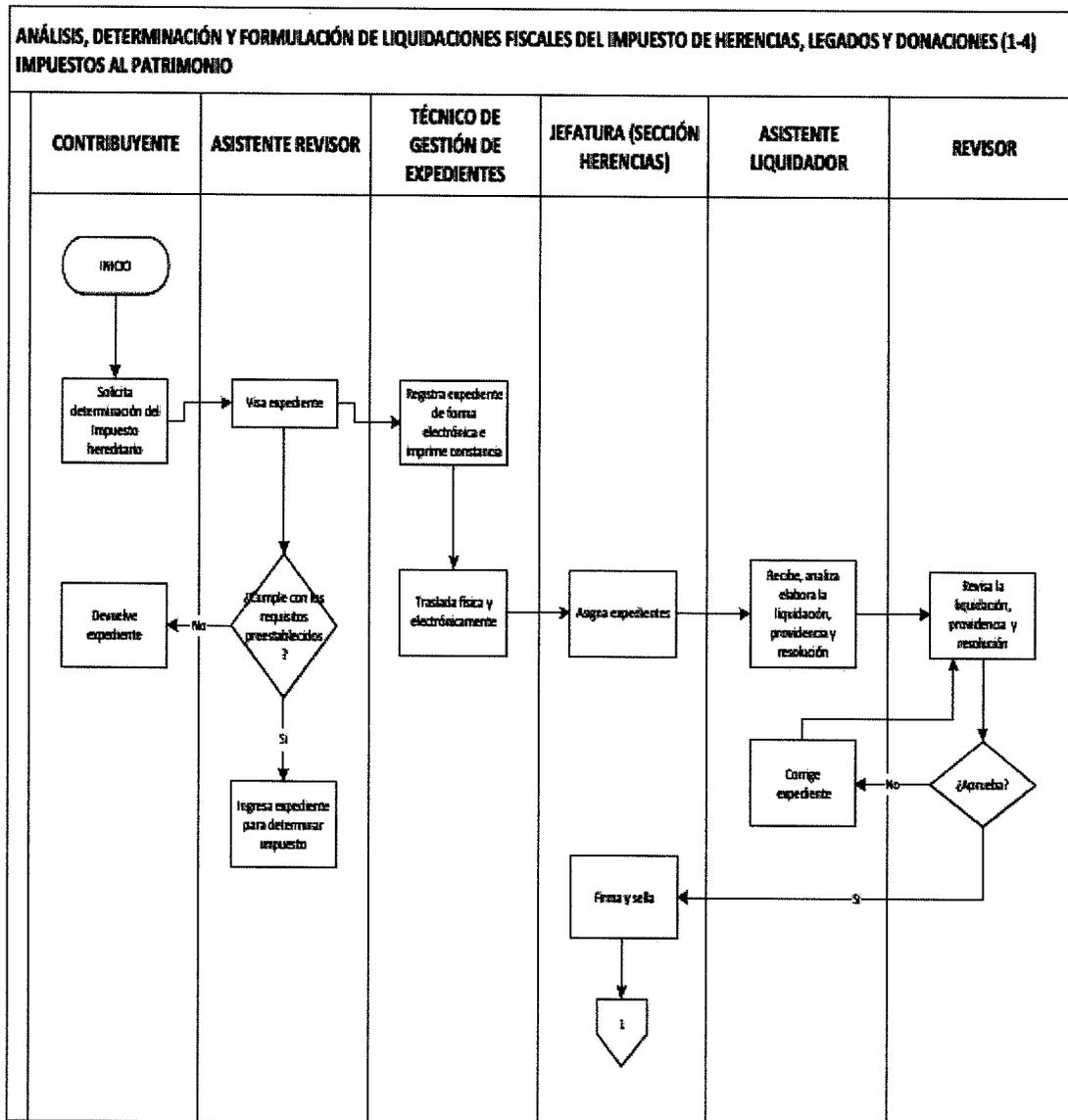
Actual procedimiento de recaudación del impuesto

	NOMBRE DEL PROCESO O ÁREA AL QUE PERTENECE		Versión:	Página:
	Impuestos al Patrimonio		01	1 de 7
NOMBRE DEL PROCEDIMIENTO				
Análisis, Determinación y formulación de liquidaciones fiscales del impuesto de herencias, legados y donaciones				
PROPOSITO DEL PROCEDIMIENTO				
Determinar el Impuesto Hereditario el cual se plasma en una Liquidación Fiscal				
NORMATIVA APLICABLE:				
<ol style="list-style-type: none"> 1. Acuerdo Ministerial 23-88 Traslado de las competencias de la Dirección General de Rentas Internas a la DICABI. 2. Arto. 496 del Decreto 107 del Congreso de la República 3. Decreto 431 Del Congreso de la República 4. Arto. 122, 128 al 133 del Decreto 6-91 del Congreso de la República 5. Acuerdo Ministerial 64-2014, Estructura Orgánica del Ministerio 6. Acuerdo Gubernativo Número 26-2014, del 29 de enero de 2014, Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas. 				
Acuerdo Ministerial 31-2013, facultades del Director				
DISPOSICIONES INTERNAS:				
NO HAY				

Nota: Procedimiento: Análisis, Determinación y Formulación de liquidaciones fiscales del impuesto de herencias, legados y donaciones, Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI). Fuente: Manual de Normas, Procesos y Procedimientos de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles. (p. 79)

Figura 5

Diagrama de flujo del procedimiento: Análisis, Determinación y Formulación de liquidaciones fiscales del impuesto de herencias, legados y donaciones (1-4)

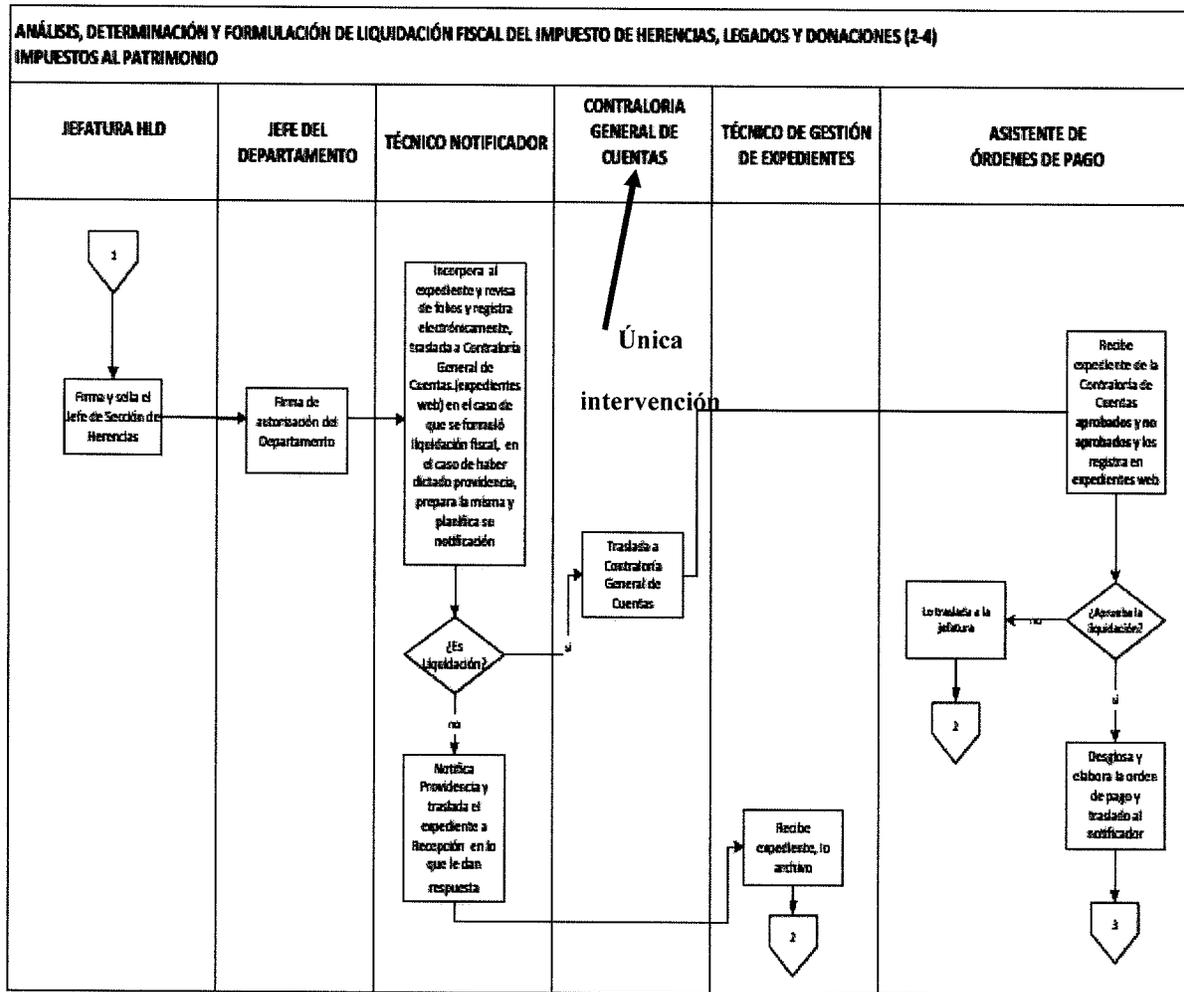


Nota: Adaptado del Manual de Normas, Procesos y Procedimientos de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles. (p. 82)



Figura 6

Diagrama de flujo del procedimiento: Análisis, Determinación y Formulación de liquidaciones fiscales del impuesto de herencias, legados y donaciones (2-4)

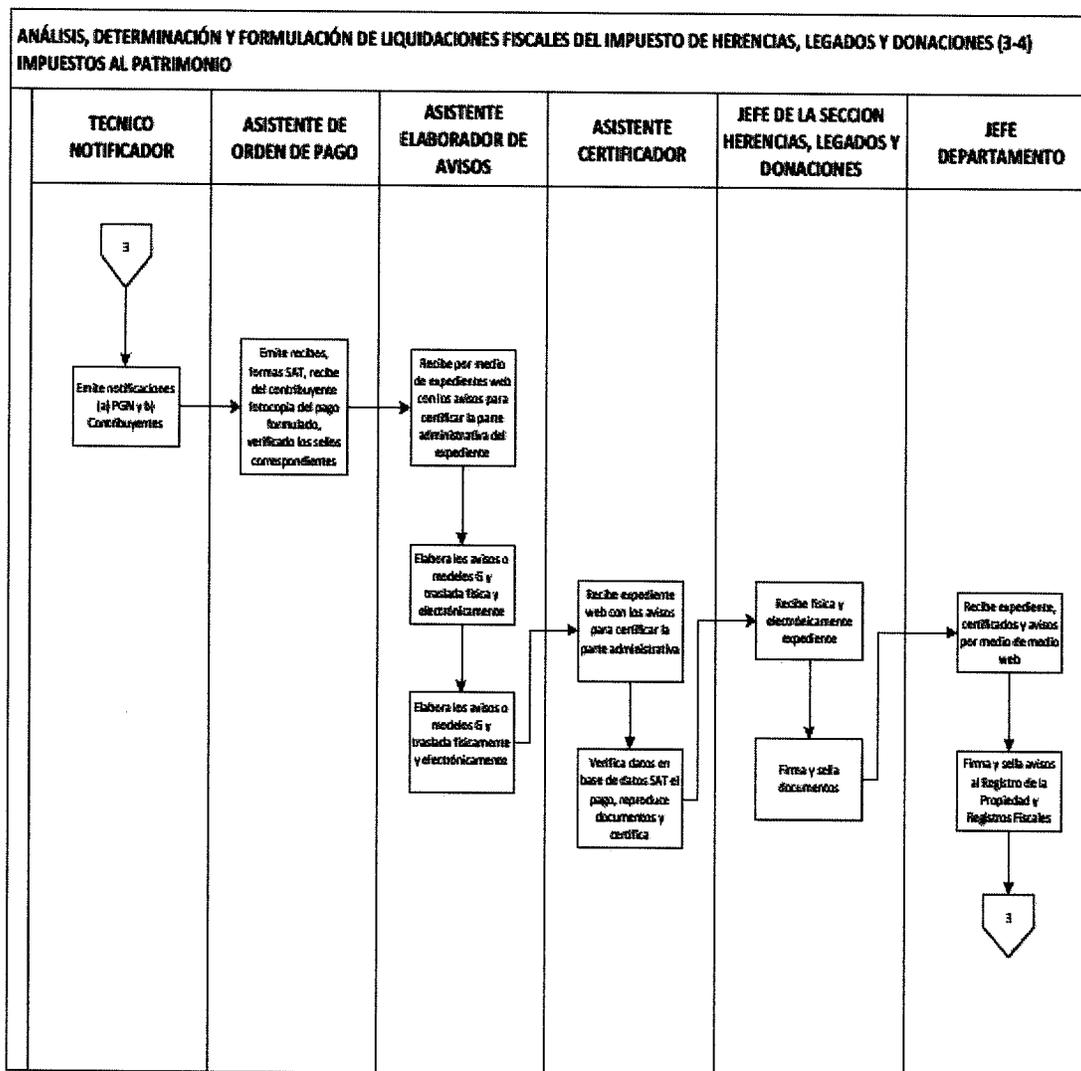


Nota: Adaptado del Manual de Normas, Procesos y Procedimientos de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles. (p. 83)



Figura 7

Diagrama de flujo del procedimiento: Análisis, Determinación y Formulación de liquidaciones fiscales del impuesto de herencias, legados y donaciones (3-4)



Nota: Adaptado del Manual de Normas, Procesos y Procedimientos de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles. (p. 84)

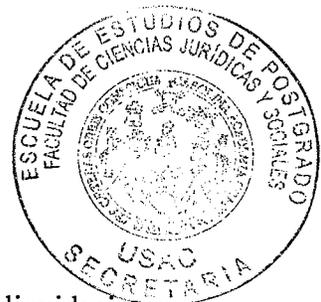
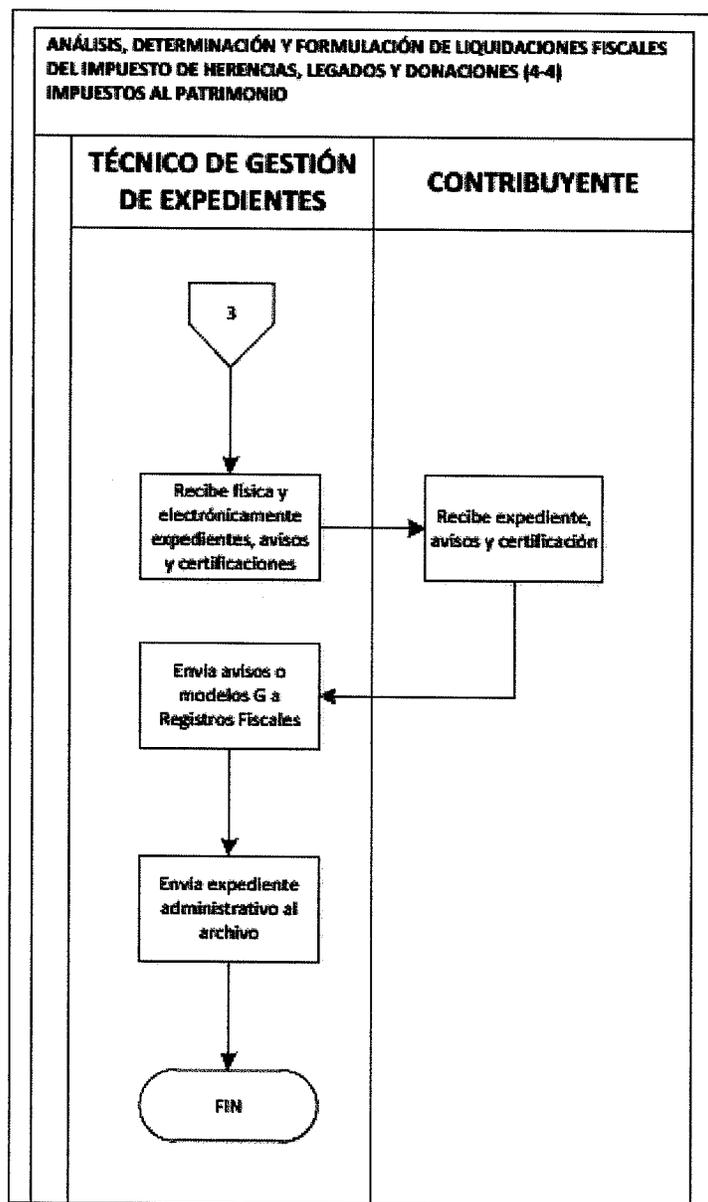


Figura 8

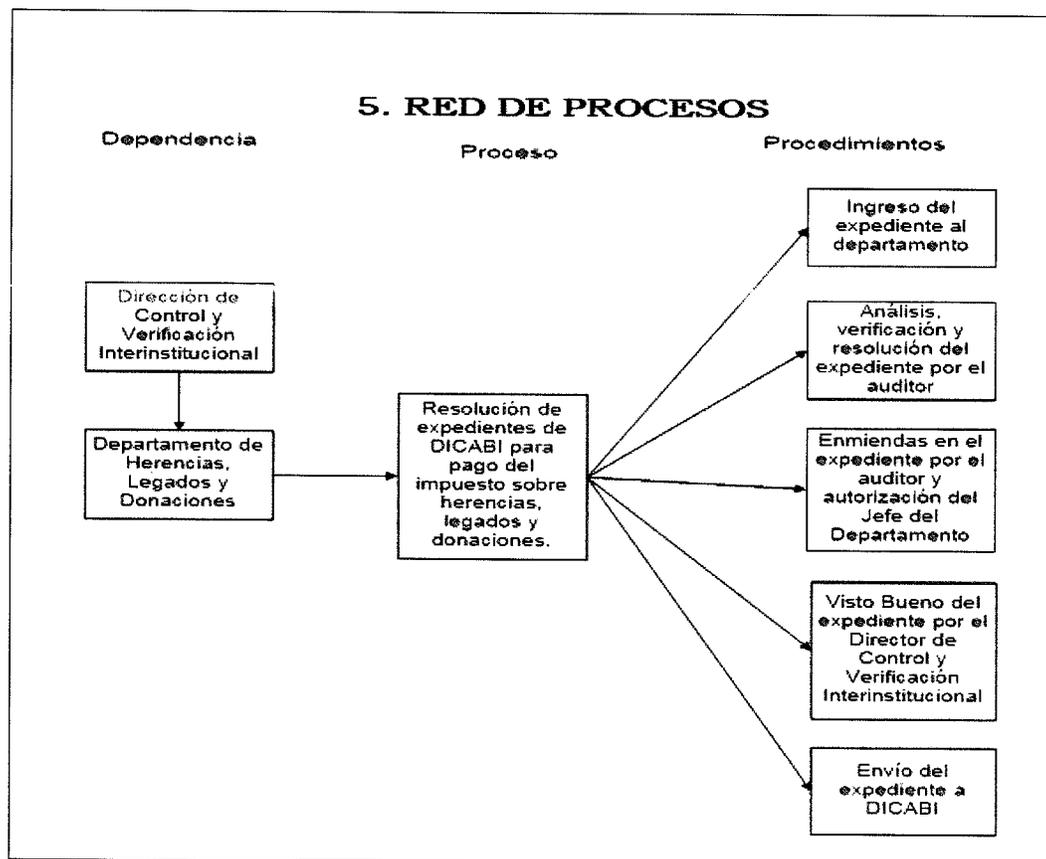
Diagrama de flujo del procedimiento: Análisis, Determinación y Formulación de liquidaciones fiscales del impuesto de herencias, legados y donaciones (4-4)



Nota: Adaptado del Manual de Normas, Procesos y Procedimientos de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles. (p. 85)

Figura 9

Red de Procesos, Departamento de Herencias, Legados y Donaciones Contraloría General de Cuentas.

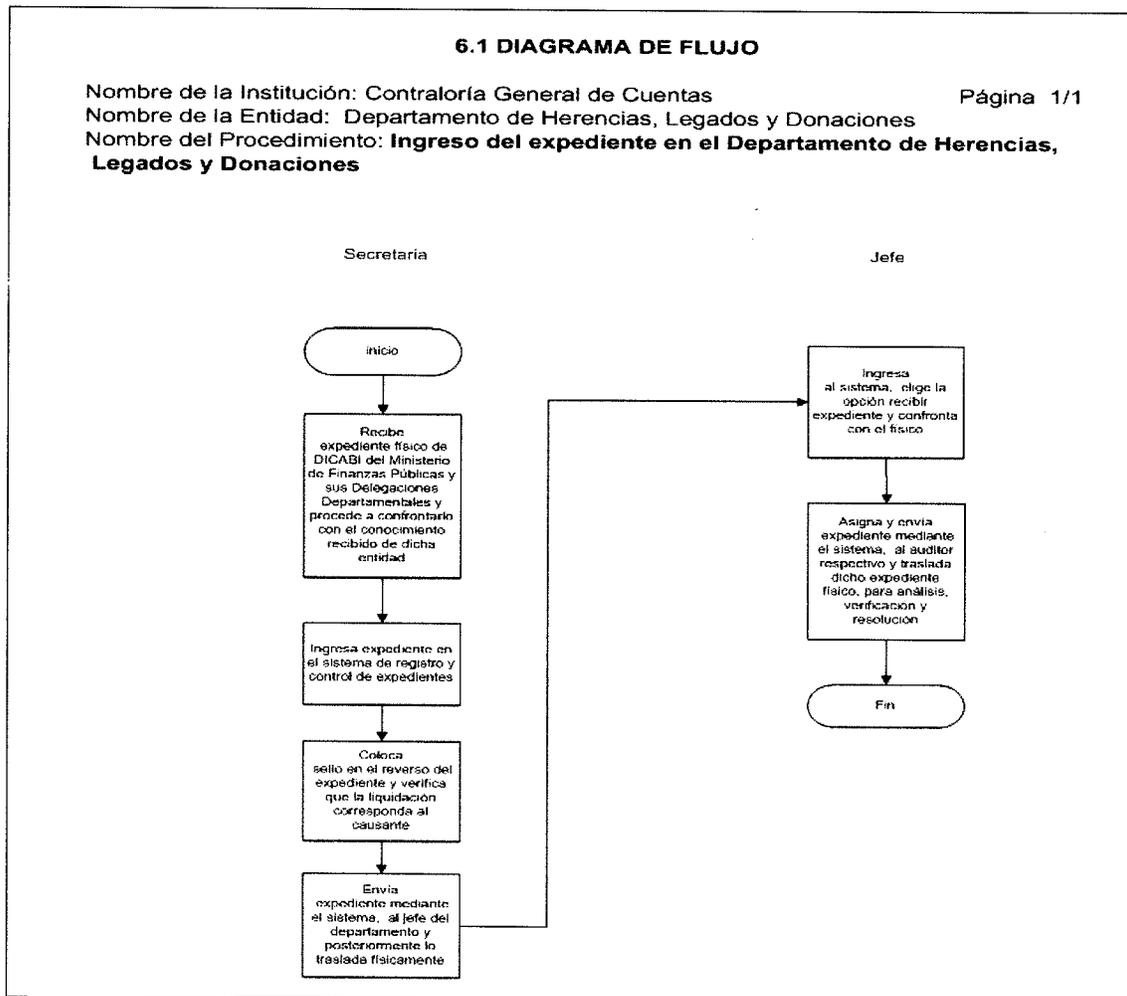


Nota: Adaptado del Manual de Procedimientos del Departamento de Herencias, Legados y Donaciones de la Contraloría General de Cuentas (2018).



Figura 10

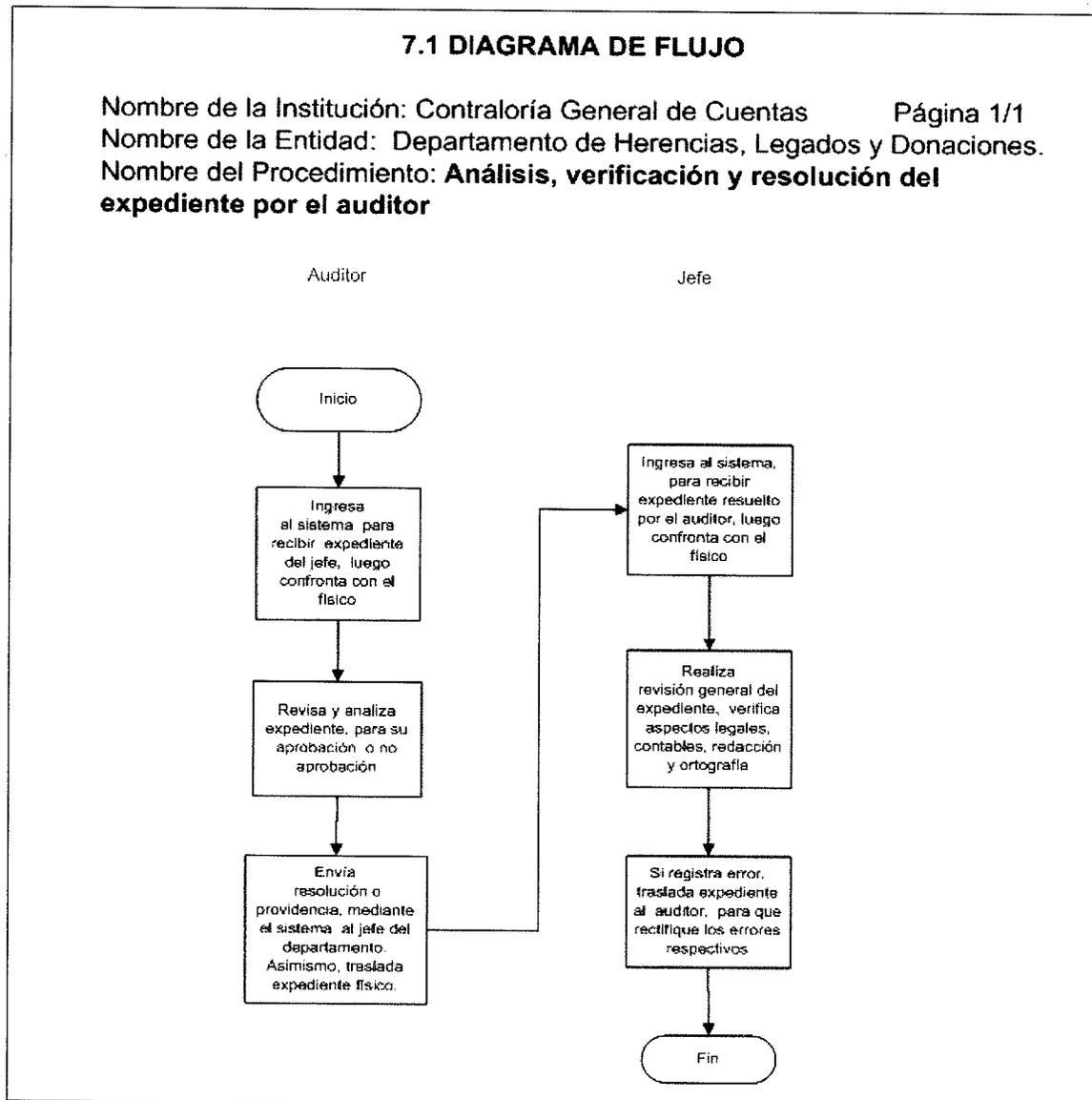
Diagrama de flujo del procedimiento: Ingreso del expediente en el Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, Contraloría General de Cuentas.



Nota: Adaptado del Manual de Procedimientos del Departamento de Herencias, Legados y Donaciones de la Contraloría General de Cuentas (2018).

Figura 11

Diagrama de flujo del procedimiento: Análisis, verificación y resolución del expediente por el auditor, Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, Contraloría General de Cuentas.



Nota: Adaptado del Manual de Procedimientos del Departamento de Herencias, Legados y Donaciones de la Contraloría General de Cuentas (2018).

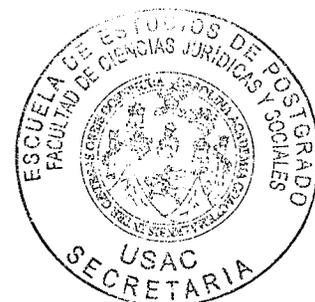
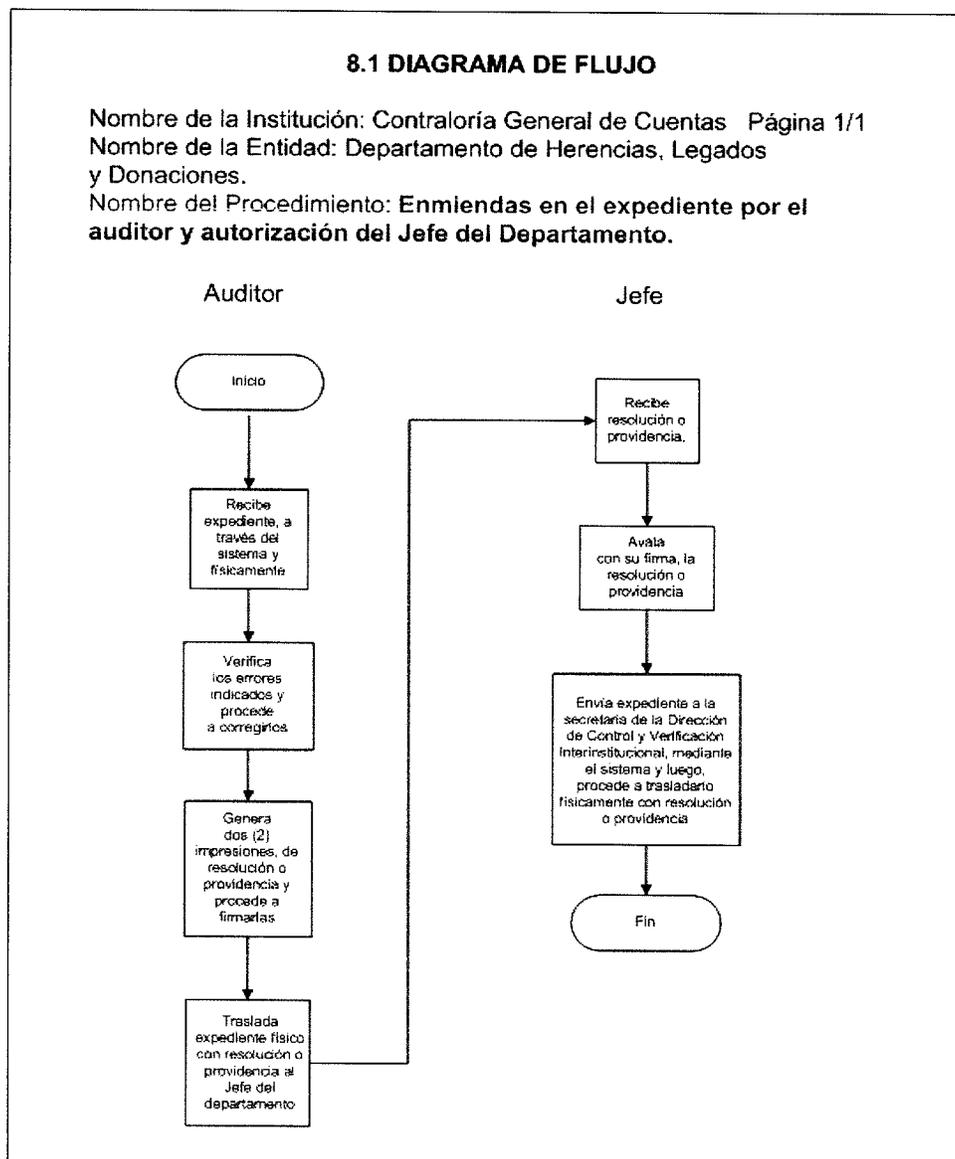


Figura 12

Diagrama de flujo del procedimiento: Enmiendas en el expediente por el auditor y autorización del Jefe del Departamento, Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, Contraloría General de Cuentas.



Nota: Adaptado del Manual de Procedimientos del Departamento de Herencias, Legados y Donaciones de la Contraloría General de Cuentas (2018).

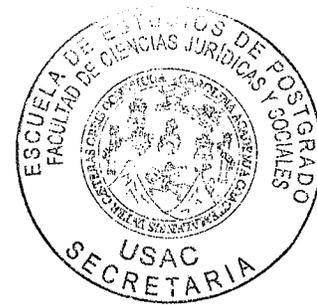
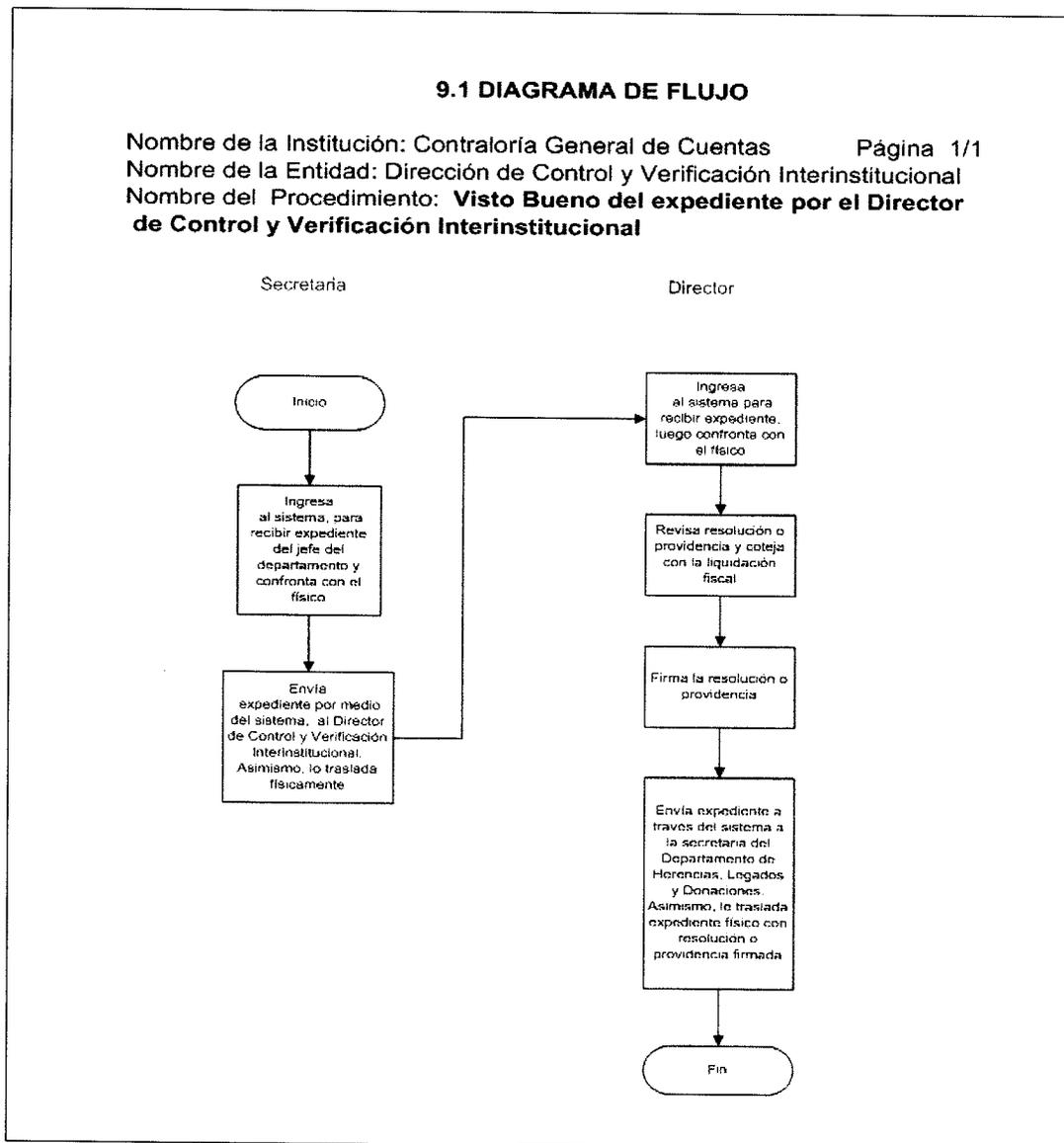


Figura 13

Diagrama de flujo del procedimiento: Visto Bueno del expediente por el Director de Control y Verificación Interinstitucional, Contraloría General de Cuentas.

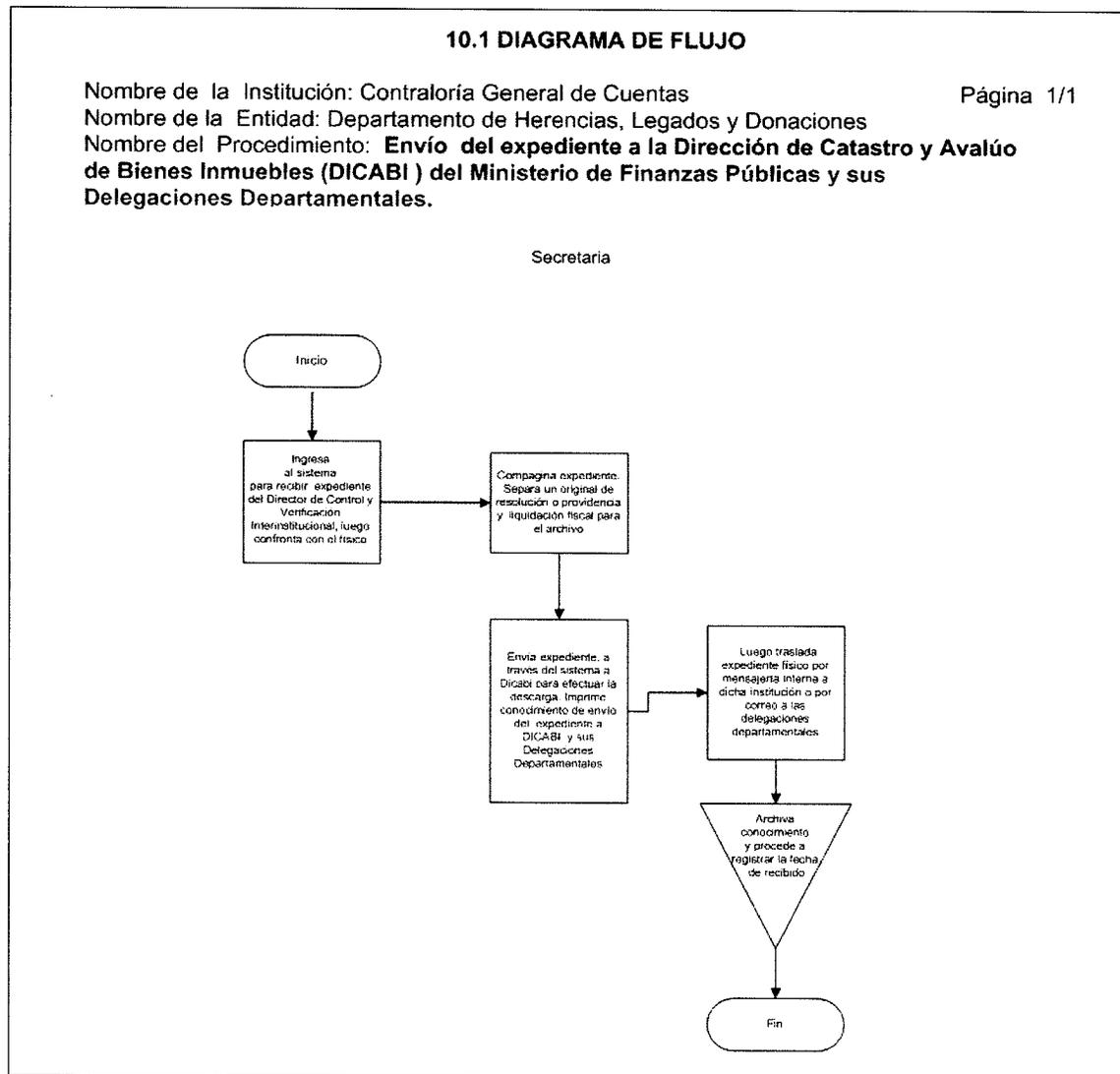


Nota: Adaptado del Manual de Procedimientos del Departamento de Herencias, Legados y Donaciones de la Contraloría General de Cuentas (2018).



Figura 14

Diagrama de flujo del procedimiento: Envío del expediente a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI), Ministerio de Finanzas Públicas y sus Delegaciones Departamentales



Nota: Adaptado del Manual de Procedimientos del Departamento de Herencias, Legados y Donaciones de la Contraloría General de Cuentas (2018).



Figura 15

Boleta de investigación

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

Fecha: 20/09/2019

Municipio: Guatemala Departamento: Guatemala

Profesión: Contador Público y Auditor

Entidad en la que labora: Ministerio de Finanzas Públicas

Cargo que desempeña: Director de Administración Financiera Municipal

Instrucciones: La presente encuesta tiene como objetivo recolectar información relacionada con el Decreto Número 431 Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legaos y Donaciones y su aplicación en las entidades que se relacionan con el proceso general.

BOLETA DE INVESTIGACIÓN

1. Dentro de la entidad donde labora ¿Sus actividades se relacionan con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?

NO

2. En el desarrollo de sus actividades ¿Ha hecho uso del Decreto Número 431 Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?

NO

3. ¿Sabe que entidades tiene relación con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?

El Ministerio de Finanzas Pública, la Superintendencia de Administración Tributaria, la Superintendencia de Bancos, La Contraloría General de Cuentas, La Procuraduría General de la Nación.



4. ¿Conoce el procedimiento administrativo para la recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria?

Si.

5. ¿Conoce con que leyes, decretos y/o acuerdos tiene relación la Ley de Herencias, Legados y Donaciones?

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

6. ¿Considera que el Decreto Número 431 se encuentra actualizado de acuerdo con las reformas de los cuerpos normativos con los cuales tiene relación?

Se encuentra desactualizado, debería modificarse.

7. ¿Sabe si el Decreto Número 431 Ley de Herencias, Legados y Donaciones ha sido reformada en los últimos 10 años?

No ha sufrido reformas.

8. De acuerdo con la relación que tiene en sus labores con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones ¿Considera que debe seguir implementándose el Decreto Número 431?

Si pero con mejoras en su articulado.

9. De acuerdo con su experiencia, ¿Qué entidad considera pertinente que realizar el cálculo del impuesto que establece el artículo 27 del Decreto Número 431?

La Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

10. ¿Cuál considera usted que sería el proceso actualizado para la aprobación del impuesto que grava el Decreto Número 431?

La metodología para establecer la base imponible del impuesto a pagar.



A continuación, se presenta los resultados de las encuestas realizadas a personal administrativo que labora en el Ministerio de Fianzas Públicas, Superintendencia de Administración Tributaria y Contraloría General de Cuentas.

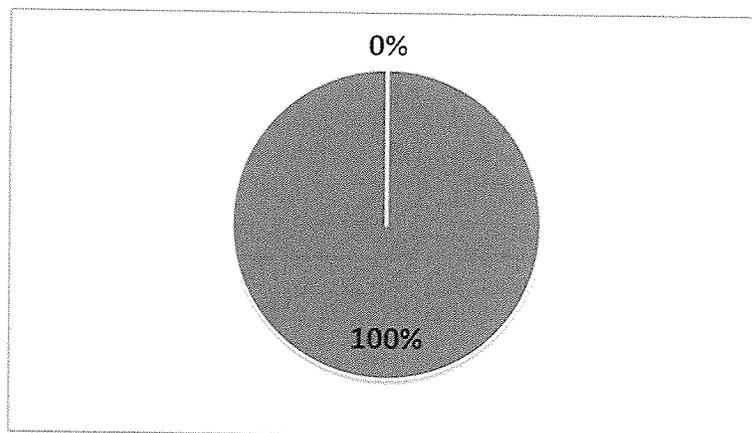
Tabla 9

Dentro de la entidad donde labora, ¿sus actividades se relacionan con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?

Personas encuestadas	Respuesta	%
68	NO	100
0	SÍ	0
68		100 %

Figura 16

¿Sus actividades se relacionan con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?





Comentario: El 100 % de los encuestados, tienen actividades relacionadas con los procedimientos que relativos con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; sin embargo, desconocen que sus actividades se derivan del contenido de la referida Ley.

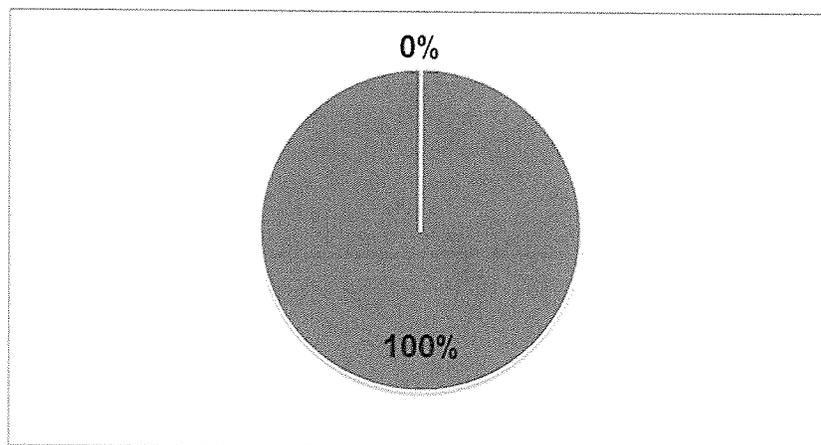
Tabla 10

En el desarrollo de sus actividades, ¿ha hecho uso del Decreto Número 431 Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?

Personas encuestadas	Respuesta	%
68	NO	100
0	SÍ	0
68		100 %

Figura 17

¿Ha hecho uso del Decreto Número 431 Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?





Comentario: El 100 % de los encuestados, no tienen conocimiento que sus actividades versan sobre el contenido del Decreto Número 431 Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; evidenciando el desconocimiento de la Ley.

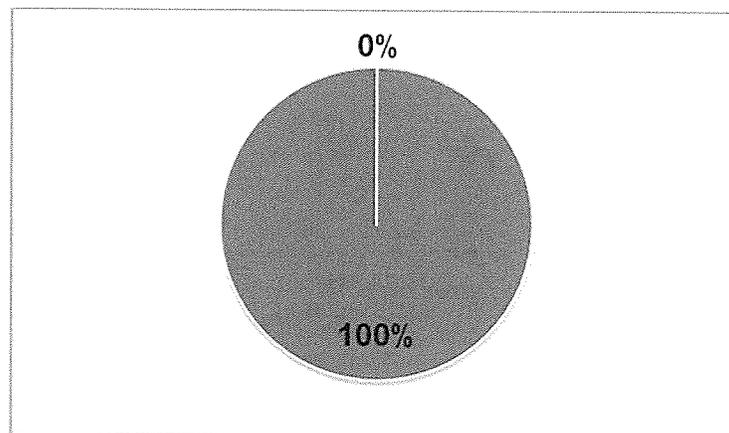
Tabla 11

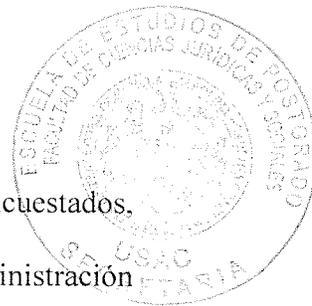
¿Sabe qué entidades tienen relación con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?

Personas encuestadas	Respuesta	%
68	NO	100
0	SÍ	0
68		100 %

Figura 18

¿Sabe qué entidades tienen relación con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?





Comentario: Como se puede reflejar en la gráfica que antecede, el 100 % de los encuestados desconocen que el Ministerio de Finanzas Públicas, la Superintendencia de Administración Tributaria y la Contraloría General de Cuentas, tienen relación con el Decreto Número 431 Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

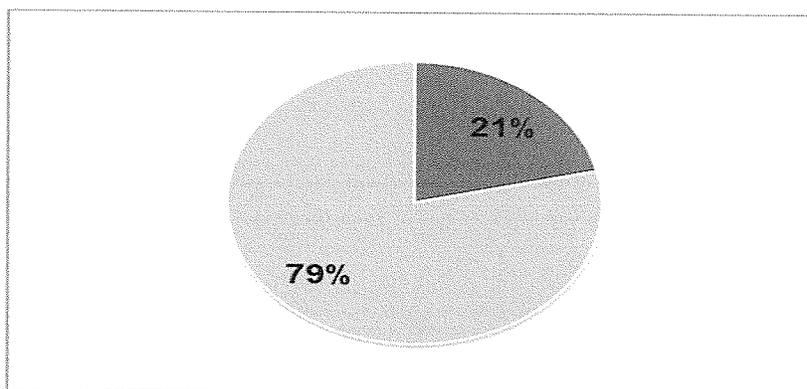
Tabla 12

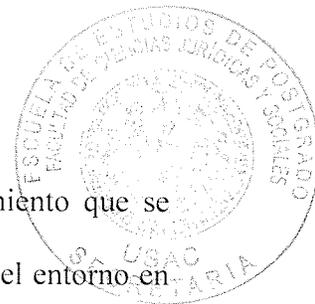
¿Conoce el procedimiento administrativo para la recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria?

Personas encuestadas	Respuesta	%
27	NO	21
41	SÍ	79
68		100 %

Figura 19

¿Conoce el procedimiento administrativo para la recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria?





Comentario: Se determinó que el 79 % de los encuestados conoce el procedimiento que se ejecuta para la recaudación del impuesto que grava la sucesión hereditaria dentro del entorno en el que desarrolla sus actividades; confirmando que el 21 % restante desconoce el procedimiento y su forma de ejecutarlo.

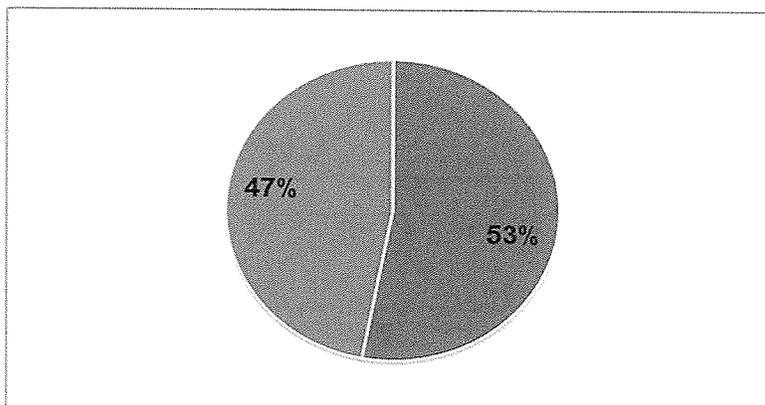
Tabla 13

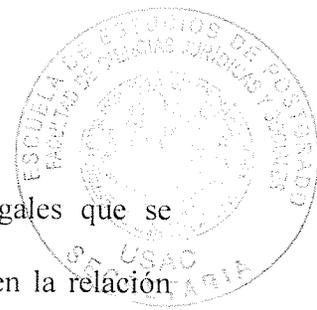
¿Conoce con qué leyes, decretos y/o acuerdos tiene relación la Ley de Herencias, Legados y Donaciones?

Personas encuestadas	Respuesta	%
36	NO	53
32	SÍ	47
68		100 %

Figura 20

¿Conoce con qué leyes, decretos y/o acuerdos tiene relación la Ley de Herencias, Legados y Donaciones?





Comentario: El 47 % de los encuestados, indicaron conocer los cuerpos legales que se relacionan con el Decreto Número 431; mientras que el 53 % restante desconocen la relación legal que existe con la Ley de Herencias, Legados y Donaciones; evidenciando la carencia de capacitaciones que versen sobre los procesos generales y su fundamento legal en cada entidad encuestada.

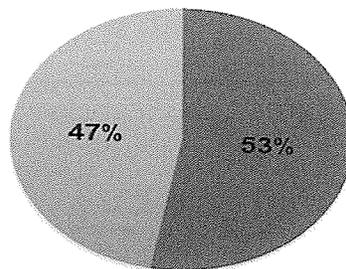
Tabla 14

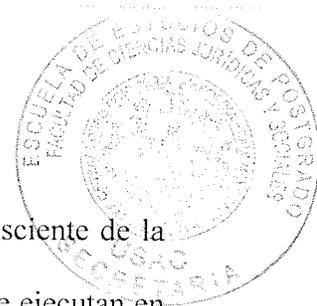
¿Considera que el Decreto Número 431 se encuentra actualizado con las reformas de los cuerpos normativos con los cuáles tiene relación?

Personas encuestadas	Respuesta	%
36	NO	53
32	SÍ	47
68		100 %

Figura 21

¿Considera que el Decreto Número 431 se encuentra actualizado con las reformas de los cuerpos normativos con los cuáles tiene relación?





Comentario: El 47 % que conoce el contenido del Decreto Número 431 está consciente de la necesidad de actualizar dicha normativa; toda vez que, los procesos generales que se ejecutan en las entidades con las que se relacionan, ya no se encuentran coherentes con las acciones que se desarrollan en la actualidad.

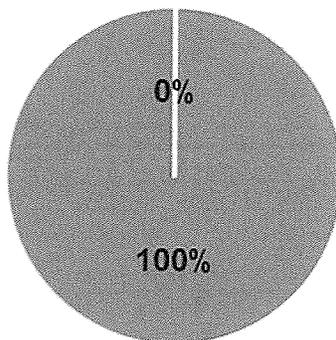
Tabla 15

¿Sabe si el Decreto Número 431 Ley de Herencias, Legados y Donaciones ha sido reformada en los últimos 10 años?

Personas encuestadas	Respuesta	%
68	NO	100
0	SÍ	0
68		100 %

Figura 22

¿Sabe si el Decreto Número 431 Ley de Herencias, Legados y Donaciones ha sido reformada en los últimos 10 años?



Comentario: El 100 % de los encuestados desconocen si ha existido o si se está trabajando alguna reforma al Decreto Número 431; consideran oportuna una reforma, de conformidad con los cambios que han existido los últimos 10 años en los procesos generales.

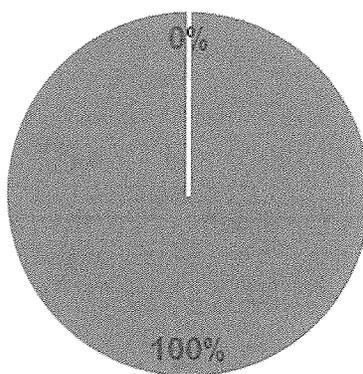
Tabla 16

De acuerdo con la relación que tiene en sus labores con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones ¿Considera que debe seguir implementándose el Decreto Número 431?

Personas encuestadas	Respuesta	%
68	NO	100
0	SÍ	0
68		100 %

Figura 23

De acuerdo con la relación que tiene en sus labores con la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones ¿Considera que debe seguir implementándose el Decreto Número 431?





Comentario: El 100 % de los encuestados reconocen que el Decreto Número 431 tiene p
escuetos y que los mismos no están acorde a la normativa de cada ley de las entidades
que se relacionan los procesos generales y procedimientos administrativos.

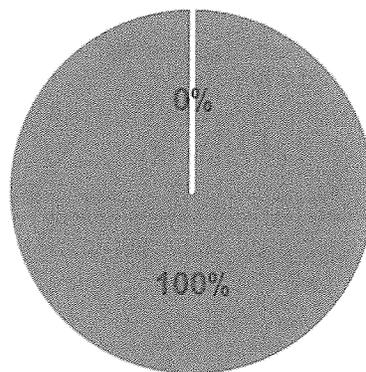
Tabla 17

De acuerdo con su experiencia ¿considera que la Superintendencia de Administración Tributaria debe realizar el cálculo del impuesto que establece el Artículo 27 del Decreto Número 431?

Personas encuestadas	Respuesta	%
68	SÍ	100
0	NO	0
68		100 %

Figura 24

De acuerdo con su experiencia, ¿considera que la Superintendencia de Administración Tributaria debe realizar el cálculo del impuesto que establece el Artículo 27 del Decreto Número 431?





Comentario: El 100 % de los encuestados confirman que, por razones de competencia corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) ejecutar todo el proceso general que se relaciona con el pago del impuesto que grava la sucesión hereditaria.

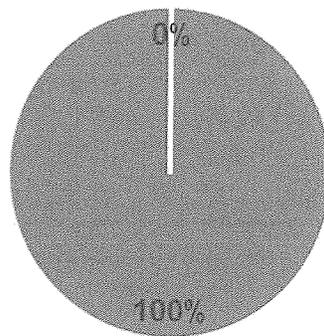
Tabla 18

¿Considera que debe actualizarse el proceso para la aprobación del impuesto que grava el Decreto Número 431?

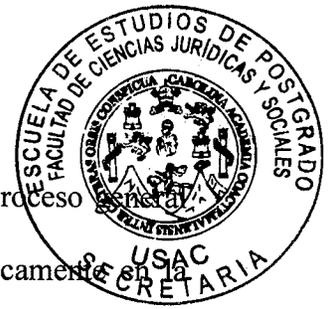
Personas encuestadas	Respuesta	%
68	SÍ	100
0	NO	0
68		100 %

Figura 25

¿Considera que debe actualizarse el proceso para la aprobación del impuesto que grava el Decreto Número 431?



Comentario: El 100 % de los encuestados consideran que debe actualizarse el proceso que grava el Decreto Número 431, estableciendo que el mismo, verse específicamente en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), por razones de competencia.





ANEXO II



**Expediente UIPSAT No. 2533-2018
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-2550-2018**

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, veinte de noviembre de dos mil dieciocho.

ASUNTO: WENDY MARIBEL ZECEÑA NÁJERA, el 12 de noviembre de 2018, presentó solicitud vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la cual requiere lo siguiente: 1) ¿SAT tiene algún procedimiento de recaudación del impuesto sobre herencias, legados y donaciones?, si lo tuviera, indicar Cuál es el procedimiento?, 2) Existe algún departamento/unidad/dependencia, que tenga a su cargo la recaudación del impuesto sobre herencias, legados y donaciones?, de ser así, ¿Cuáles son sus funciones? y ¿Qué normativa regula su función?.

Escrito de la Srta. Wendy Maribel Zeceña Nájera
Lit. Jairo Zeceña Nájera
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. 2533-2018, presentó solicitud vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, por Wendy Maribel Zeceña Nájera, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

Escrito de la Srta. Wendy Maribel Zeceña Nájera
Lit. Jairo Zeceña Nájera
Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

CONSIDERANDO:

Que el Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder del Estado; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública, así como en la sencillez y celeridad de procedimientos.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto en referencia, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte

Escrito de la Srta. Wendy Maribel Zeceña Nájera
Lit. Jairo Zeceña Nájera
Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 1 de 3
Unidad de Información Pública
R-SAT-IAJ-DC-UIP-2533-2018
LND/INIGL/iglv



el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que conforme al artículo 42 del Decreto citado con anterioridad, la Unidad de Información donde se presentó solicitud, debe de emitir la resolución correspondiente, entre otros sentidos, expresando la inexistencia de la misma.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 15, 16, 18, 19, 20, del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala; artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, por **Wendy Maribel Zecaña Nájera**.

Formar el expediente respectivo.

Hacer del conocimiento al solicitante de lo requerido, de conformidad con la información remitida por la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se detalla a continuación:

- ✓ Con relación a lo requerido el numeral 1 de su solicitud, se le hace saber que, se tiene el procedimiento para recaudación del impuesto, se realiza a través del formulario disponible en Declaraguat número SAT-8490, denominado Herencias Legados y Donaciones, en el cual se hace efectivo el pago del impuesto determinado, conforme lo indicado en la Ley Sobre el Impuesto de Herencia, Legados y Donaciones, Decreto Número 431, del Congreso de la República de Guatemala. El procedimiento para la recaudación de este impuesto consiste en llenar el formulario, validarlo, congelarlo y realizar el pago en cualquier agencia bancaria o a través de banca en línea.

Lic. José Gonzalo Lilo Vásquez
 Jefe de Unidad de Información Pública
 Superintendencia de Administración Tributaria

Licda. Wendy Maribel Zecaña Nájera
 Jefe de Unidad de Información Pública
 Superintendencia de Administración Tributaria

Licda. Lucybel Hernández Díaz
 Jefe de Departamento de Asesoría Jurídica
 Superintendencia de Administración Tributaria

Página 2 de 3
 Unidad de Información Pública
 R-SAT-IAJ-DC-UIP-2558-2018
 LND/FMGL/ghv



*C. Sr. Jaime González Vásquez
Asesor Jurídico*

- ✓ Asimismo con relación a lo requerido en el numeral 2 de su solicitud, se le hace de su conocimiento la inexistencia de la información solicitada, toda vez que la Superintendencia de Administración Tributaria, no cuenta con un departamento, unidad, dependencia que se encargue de recaudar éste impuesto, pues se realiza a través del formulario indicado en el párrafo anterior, el cual llena el contribuyente desde el sitio <https://declaraguatemala.gob.gt/declaraguatemala-web/> en el portal de la SAT.

Lo indicado anteriormente, conforme lo dispuesto en el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria, mismo que establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

- IV. Comunicar a la solicitante que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Notificar a la solicitante copia de la presente resolución a la dirección de correo electrónico lidazecena@gmail.com, proporcionada para el efecto, misma que se adjunta en formato PDF.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

[Handwritten signature]
 Sr. De la Unidad de Información Pública
 Unidad de Información Pública
 Centro de Consultas

[Handwritten signature]
 Sr. De la Unidad de Información Pública
 Unidad de Información Pública
 Centro de Consultas



BIBLIOGRAFÍA

- Abad et al, M. (1993). *Notas de Introducción al Derecho Financiero*. Editorial Tecnos.
- Alva Matteucci, J. (11 de mayo de 2011). *El impuesto a las herencias, donaciones y legados*.
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/05/11/el-impuesto-a-las-herencias-donaciones-y-legados-resulta-pertinente-su-creacion-en-la-actualidad/>
- Alveño Ovando, M. A. (2014). *Derecho Tributario Guatemalteco, Parte General*. Librería Jurídica.
- Ballester Giner, E. (1989). *Derechos reales*. (s. e.)
- Carrera Dávila, V. J. (1 de abril de 2015). *Los Tributos Actuales de Guatemala*
<https://www.slideshare.net/vilmanjannethcarreradavila/tributo-actuales-en-guatemala>
- Chacón Lemus, M. S. (septiembre de 2013). *La Ponderación de Principios Constitucionales*.
<https://www.ehu.eus/documents/3012743/4523265/Chacon-Lemus-Mauro-Salvador.pdf>
- Chicas Hernández, R. A. (1992). Esbozo del Procedimiento Administrativo Tributario en Guatemala. *Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala*, 67.
- Cordón Morales, L. F. (15 de agosto de 2017). *La Actividad Financiera del Estado y su Política Fiscal*. <https://www.slideshare.net/axelmeridages/unidad-iii-finanzas-pblicas>
- Curruchich Muchuch, R. N. (junio de 2010). *Análisis jurídico del trámite de la sucesión hereditaria en sede notarial de acuerdo a la legislación vigente en Guatemala*.
Universidad de San Carlos de Guatemala -USAC-
- Fernández Larrauri, L. (2004). Autonomía del derecho tributario y su relación con otras ramas.
Revista Jurídica "Docentia et Investigatio".
- García Solares, J. L. (2007). *Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en las multas y recargo aplicados a los contribuyentes por el pago*



extemporáneo del impuesto al valor agregado (IVA). Tesis. Universidad de San Carlos de Guatemala (USAC).

Godínez, R. (2011). *Recopilación de Textos Jurídicos y Legales, Colección "Juritex y Legitex"*.

González Miranda, J. R. (2016). *Influencia de la evasión de impuestos en la recaudación tributaria por las empresas dedicadas a la venta de autopartes importadas del distrito de la Victoria. Universidad Nacional Mayor de San Marcos.*

González Sánchez, M. (20 de mayo de 2008). *Autonomía del derecho financiero y tributario.* file:///D:/CORRECCIONES%20PARA%20IMPRESI%C3%93N/Dialnet-AutonomiaDelDerechoFinancieroYTributario-2116179.pdf

Gordillo Rivera; Vargas Lugo, Á. J. (2017). *Principios del Derecho Tributario.* Institución Universitaria Politécnico Grancolombiano.

Herrera, M. A. (septiembre de 2017). *La ponderación como método de resolución de conflictos constitucionales.* Universidad de San Carlos de Guatemala -USAC-.

Herrera, M. N. (octubre de 2017). *La seguridad jurídica en la doctrina y en la jurisprudencia.* Universidad de San Carlos de Guatemala -USAC-.

Inconstitucionalidad General Parcial, Expediente 203-2013 (Corte de Constitucionalidad 3 de Julio de 2014).

Inconstitucionalidad General Parcial, 358-2013 (Corte de Constitucionalidad 31 de Julio de 2014).

Instituto de Estudios Fiscales, Cooperación Española. (31 de julio de 2017). *Los sistemas tributarios en América Latina.* <https://core.ac.uk/download/160259018.pdf>



- Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda. (3 de septiembre de 2017). *Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina*.
http://www2.uca.edu.sv/mcp/media/archivo/dd91b6_estudiocomparadodelossistemastributariosenal.pdf
- Lara Dorantes, R. (2009). La recaudación tributaria en México. *IUS. Revista del Instituto de Ciencias de Puebla A. C.*, (pp. 113-143).
- Lara Marín Abogados. (2017). *Ponderación, como método de interpretación ante la colisión de derechos humanos*. <http://rlm-abogados.com/2017/06/21/ponderacion-como-metodo-de-interpretacion-ante-la-colision-de-derechos-humanos/#sdfootnote28sym>
- Luna, A. (2014). *Donativos el efecto del ISR en donantes y Donatarios Autorizados*. Editorial ISEF.
- Mariani Ochoa; Hernández Reyes, R. A. (2017). Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones en México. *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*, (pp. 181-190).
- Mendoza del Cid, V. (agosto de 2011). *La necesidad de ampliar y/o modificar el artículo 455 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto ley 107, para darle certeza jurídica*. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Menéndez Ochoa, Á. E. (junio de 2010). Derecho Constitucional Tributario. *Diplomado en Actualización Tributaria*. Presentación en Microsoft Power Point.
- Menéndez Ochoa, Á. E. (diciembre de 2017). *La interpretación del principio consitucional de igualdad en el derecho tributario guatemalteco. Exeniones u otros beneficios fiscales*. Universidad Rafael Landívar.



- Monroy, O. C. (12 marzo de 2018). *Expediente 317-2013 Corte de Constitucionalidad integrada por los magistrados, Roberto Molina Barreto quien la preside, Gloria Patricia Porras Escobar, Alejandro Maldonado Aguirre, Héctor Hugo Pérez Aguilera, Carmen María Gutiérrez de Colmenares, Juan Carlos Medina Salas y Ricardo Alvarado Sandoval*
- <https://www.chilemonroy.com/docs/1520875346CC%20DA%20Y%20SUBSIG%20VTAS%20PERMUT%20B%20INM%20EXP%20317-2013.pdf>
- Parlamentaria, G. (6 de septiembre de 2016). *Gaceta Parlamentaria, año XIX*, (p. 4612-III).
- Pérez de Ayala; González García, J. L. (1975). *Curso de Derecho Tributario I*. Editoriales de Derecho Reunidas, S. A. EDERSA.
- Principio de Seguridad Jurídica en Materia Fiscal. Su contenido esencial, 2014446* (Sala Segunda Constitucional Administrativa 09 de junio de 2017).
- Puig Peña, F. (1966). *Compendio de Derecho Civil Español*. Nauta.
- Quisbert, E. (julio de 2017). *Principios Constitucionales*. <http://legis.gt/wp-content/uploads/2017/07/Principios-constitucionales-Ermo-Quisbert.pdf>
- Ramos Fernández, D. E. (2009). *Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad*. Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Ranero Abogados. (13 de agosto de 2018). *Impuesto a las herencias 2019. Conoce esta iniciativa de ley*. <https://elconta.com/2018/08/13/nuevo-impuesto-isr-herencias-peligrosa-iniciativa/>
- Ríos Granados, G. (2020). *Manual de Derecho Fiscal*. Universidad Nacional Autónoma de México.



- Rojas, B.; Buenrostro Báez, E., & Rosalía. (2012). *Derecho Civil Introducción y Perspectiva*. Segunda Edición. Oxford University Press.
- Rojina Villegas, R. (2001). *Compendio de Derecho Civil IV*. Editorial Porrúa.
- Rosembuj, T. (1989). *Elementos de Derecho Tributario II*.
<http://elfisco.com/app/uploads/2017/01/29.pdf>
- Sainz de Bujanda, F. (1985). *Sistema de Derecho Financiero I. Volumen Segundo*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- Samayoa López, R. N. (junio de 2014). *Exención tributaria para personas con capacidades diferentes*. Universidad Mariano Gálvez de Guatemala.
- Sanabria Ortiz, R. (2001). *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios. 5.ª edición*. Editorial Gráfica Horizonte.
- Sánchez-Cordero Dávila, J. A. (2003). *Derecho de las obligaciones*.
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/746/31.pdf>
- SAT. (2021). *Principales impuestos en Guatemala*. <https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/>
- Sentencia de Amparo, Expediente 883-2006* (Corte de Constitucionalidad 31 de octubre de 2006).
- StuDocu. (2018). *Clase Virtual Unidad 15. Sucesión Testamentaria*.
<https://www.studocu.com/es-ar/document/universidad-empresarial-siglo-21/derecho/sucesiones-en-derecho-romano/16538618>
- Universidad Chilam Balam. (17 de abril de 2009). *Clases de sucesión en Roma*.
<https://quebrasysucesiones.blogspot.com/2009/04/clases-de-sucesion-en-roma.html?e=1>



Villegas, H. B. (2000). *Manual de finanzas públicas la economía jurídicamente regulada sector público en el mundo globalizado*. Editorial Depalma.

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

vLex Guatemala. (12 de junio de 2019). *Información Jurídica Inteligente*.

file:///D:/TESIS%20MAESTRIA%20-

%20LICDA.%20WENDY%20ZECE%C3%91A/COLISI%C3%93N%20DE%20PRINCI

PIOS/Sentencia%20n%C2%BA%20492-

2019%20de%20Corte%20Suprema%20de%20Justicia%20-

%20Supreme%20Court%20de%2012%20de%20Junio%20de%202019%20-

%20Jurisprudencia%20-%20VLEX%2

West, X. (8 de agosto de 2016). *Ley de Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones*.

<https://www.slideshare.net/xiomarawest/ley-del-impuesto-de-herencias-legados-y-1>

Legislación:

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

Decreto 354. Modificaciones al Decreto Número 431

Decreto 366. Reformas al Decreto Número 431

Decreto Legislativo 119-96. Ley de lo Contencioso Administrativo

Decreto Legislativo 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado

Decreto Legislativo 314. Código de Notariado

Decreto Legislativo 54-77. Ley Reguladora de la Tramitación Notarial de Asuntos de Jurisdicción Voluntaria.

Decreto Legislativo 6-91. Código Tributario

Decreto Ley 106. Código Civil



Decreto Ley 107. Código Procesal Civil y Mercantil

Decreto Número 2-89. Ley del Organismo Judicial

Decreto Número 431. Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

Acuerdo Gubernativo 5-2013. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano Guatemala implementa el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV) y su reglamento (RECAUCA) desde agosto de 2008.

Ley N° 16.271 sobre Impuestos a la Herencias, Asignaciones y Donaciones, fijado por el Artículo 8 del D.F.L. N°1, de 16.05.2000. Publicado en el Diario Oficial de Chile el 30 de mayo de 2000 y actualizado al 15 de marzo 2006.