

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

**ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO PARA ESTABLECER LOS EFECTOS DE LAS
INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN GUATEMALA**

JUAN CARLOS MARROQUIN SALAZAR

GUATEMALA, ABRIL DE 2024

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

**ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO PARA ESTABLECER LOS EFECTOS DE LAS
INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JUAN CARLOS MARROQUIN SALAZAR

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

GUATEMALA, abril de 2024

**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 II:	Lic. Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Lic. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Edgar Mauricio García Rivera
Vocal:	Lic. Misael Torres Cabrera
Secretaria:	Lcda. Adana Lorena Pineda Herrera

Segunda Fase:

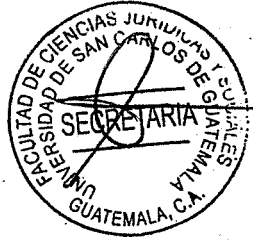
Presidente:	Lic. Obdulio Rosales Dávila
Vocal:	Lcda. Mery López Cardona Cardona
Secretaria:	Lcda. Valeska Ivonné Ruiz Echeverría

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



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, C. A.



Guatemala, 16 de marzo del año 2011.

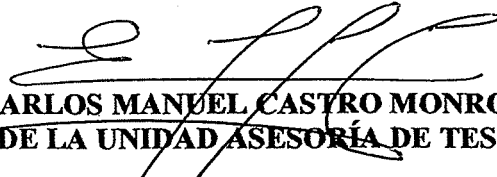
Licenciado (a)
RUTH EMILZA ALVARADO ESPAÑA
Ciudad de Guatemala

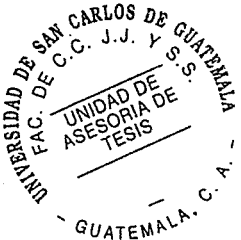
Licenciado (a) Alvarado España:

Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que recibí el dictamen del (de la) Consejero (a)- Docente de la Unidad de Asesoría de Tesis de ésta Facultad, en el cual hace constar que el plan de investigación y el tema propuesto por el (la) estudiante: JUAN CARLOS MARROQUÍN SALAZAR, CARNE NO. 49594, intitulado “ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO PARA ESTABLECER LOS EFECTOS DE LAS INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN GUATEMALA” reúne los requisitos contenidos en el Normativo respectivo.

Me permito hacer de su conocimiento que como asesor (a) esta facultado (a) para realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: “Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes”..

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



c.c. Unidad de Tesis, interesado y archivo

Licda. Ruth Emilza Alvarado España

Abogada y Notaria

Colegiada No. 6140



Guatemala, 23 de agosto del 2018

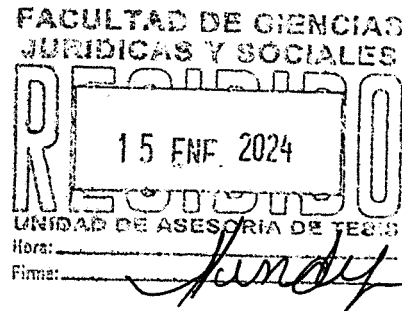
Licenciado

Roberto Freddy Orellana

Jefe de la Unidad de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala



Estimado Licenciado Roberto Freddy Orellana:

De acuerdo al nombramiento de fecha 16 de marzo del año 2011 recaído en mi persona, he procedido a revisar la tesis del Contador Público y Auditor **JUAN CARLOS MARROQUIN SALAZAR**, Tesis intitulada: "ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO PARA ESTABLECER LOS EFECTOS DE LAS INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN GUATEMALA", en virtud de lo analizado me permito emitir el siguiente:

DICTAMEN:

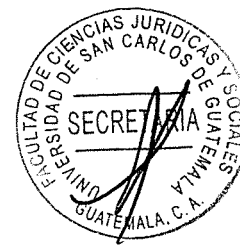
- I. En cuanto al contenido práctico, científico y técnico de la tesis, el estudiante analizó jurídicamente lo fundamental de la misma intitulada: "ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO PARA ESTABLECER LOS EFECTOS DE LAS INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN GUATEMALA"
- II. En dicha tesis se utilizó suficientes referencias bibliográficas acorde al tema en cuestión, por lo que considero que el estudiante resguardo en todo momento el derecho de autor, elemento indispensable a tomar en cuenta para el desarrollo de la investigación. De manera personal, me encargue de guiar al estudiante en los lineamientos de todas las etapas correspondientes al proceso de la investigación científica.
- III. En la investigación, el estudiante, utilizo el método analítico, interpretando la Constitución Política de la República de Guatemala, instrumentos internacionales y normativa ordinaria.

Licda. Ruth Emilza Alvarado España
ABOGADA Y NOTARIA

Licda. Ruth Emilza Alvarado España

Abogada y Notaria

Colegiada No. 6140



- IV. En cuanto al desarrollo de los capítulos, el sustentante desarrolló adecuadamente cada uno, en virtud que aportó el contenido necesario, acorde a la investigación, pues en los mismos se especifica claramente el problema en cuestión y la problemática de la tesis intitulada: "ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO PARA ESTABLECER LOS EFECTOS DE LAS INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN GUATEMALA"
- V. Declaro que no soy pariente dentro de los grados de ley del estudiante y otras consideraciones que estima pertinente y que puedan afectar la objetividad de dicho dictamen.

Considero que el trabajo de tesis del Contador Público y Auditor, **JUAN CARLOS MARROQUIN SALAZAR**, efectivamente reúne los requisitos de carácter legal, motivo por el cual me permito emitir DICTAMEN FAVORABLE, de conformidad con los requisitos establecidos en el Artículo treinta y uno (31) del normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

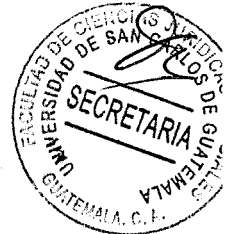
Atentamente,


Licda. Ruth Emilza Alvarado España
Abogada y Notaria
Colegiado No. 6140

Licda. Ruth Emilza Alvarado España
ABOGADA Y NOTARIA



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

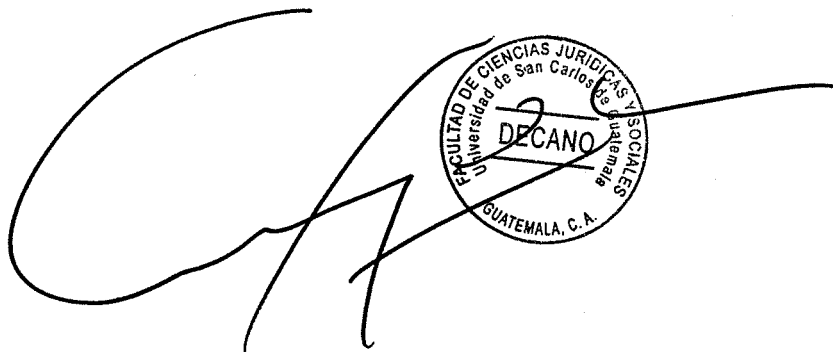
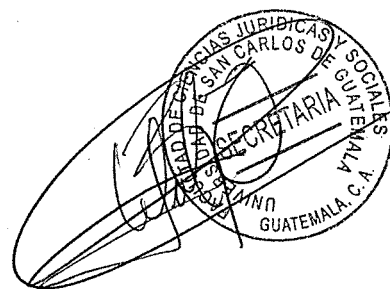
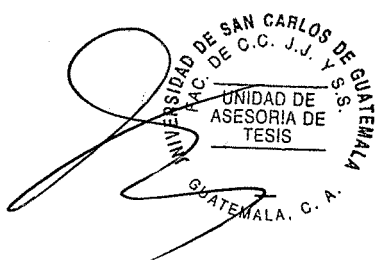


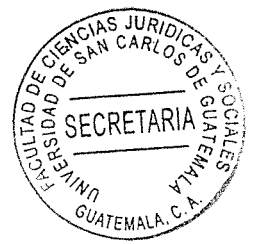
D.ORD. 249-2024

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, trece de marzo de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **JUAN CARLOS MARROQUIN SALAZAR**, titulado **ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO PARA ESTABLECER LOS EFECTOS DE LAS INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN GUATEMALA**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

HMAC/JIMR





DEDICATORIA

A DIOS:

Gran creador del universo.

A MI PADRE:

Pedro Pablo Marroquín Ávila. Muy agradecido por su apoyo incondicional QEPD.

A MI MADRE:

Josefina Del Carmen Salazar Rivera de Marroquín. Además de Madre, mi gran Maestra y ejemplo, gracias. QEPD.

A MI ESPOSA:

Emma Verónica Vásquez de Marroquín. La gran compañera de toda mi vida, mi amor eterno, gracias.

A MIS HERMANOS:

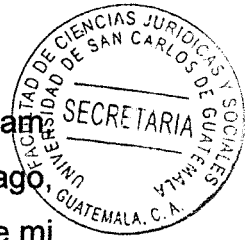
Pedro Marroquín Salazar QEPD. y Víctor Hugo Marroquín Salazar. Mis respetos y cariño eterno.

A MIS HIJOS (AS):

Linda Verónica del Rosario, Shirley Zabrinna Dominique, Claudy Vanesa Josefina Victoria, Juan Carlos Ettory Saint James, Christian Arcángel Dycastel Sinersis, Ingeniero Jonatthan, Bella Emma Victoria y Gardenia Monserrat, todos Marroquín Vásquez. Las razones de existir de toda mi vida y les pido que no claudiquen en sus metas.

A MIS NIETOS (AS):

Carlitos, Sarita, Marianne, Ian, William, Ángel, Sally, Rachel, Fabián, Santiago, Arantxa, Derek, Amelia, otras razones de mi existir, por ser mi segunda generación.



A MIS YERNOS Y NUERAS:

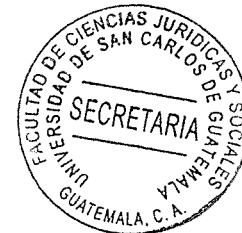
Ingeniero William Cadenillas Cifuentes, Rolfy Rivas Ramos, Manola y Gaby de Marroquín. Mi admiración, cariño y respeto.

A MIS AMIGOS:

Lic. Manuel Ángel Campos López, Lic. Jorge Obregon Reyna QEPD, Lic. Franklin Méndez Vásquez, Lic. Sergio Max Moya, Lic. Carlos López Ramírez y Lic. Cesar Robledo. Gracias por su amistad.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por sus enseñanzas.



ÍNDICE

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Historia de la tributación en Guatemala	1
1.1. La Sociedad Maya, 1,000 a. C. - 1,524	1
1.2. El régimen colonial 1524 -1821	4
1.3. La época independiente 1821 - 1944	10
1.4. El período contemporáneo 1944 - 2020	20

CAPÍTULO II

2. Relación jurídico tributaria	39
2.1. Generalidades	39
2.2. Terminología.....	41
2.3. Definiciones	45
2.4. Naturaleza de la relación jurídico tributaria.....	46
2.5. Obligación tributaria.....	47
2.6. Características de la relación jurídico tributaria	51
2.7. Elementos de la relación jurídico tributaria	52

CAPÍTULO III

3. Criterios de interpretación de la ley tributaria	63
3.1. Modo "in dubio pro Fiscum"	65
3.2. Modo "in dubio contra Fiscum"	66

CAPÍTULO IV

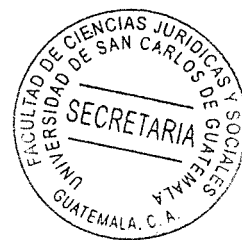
4. Principios procesales de la jurisdicción tributaria	77
--	----



4.1. Conceptos	77
4.2. Clasificación de la ley procesal.....	82
4.3. Interpretación de la ley procesal.....	84

CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico tributario para establecer los efectos de las interpretaciones de las normas tributarias en Guatemala	91
5.1. Problemática en Guatemala	91
5.2. Aporte del Derecho comparado	92
5.3. Solución o aporte personal	95
CONCLUSIONES	99
RECOMENDACIONES	101
BIBLIOGRAFÍA	103

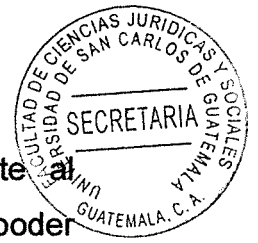


INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de tesis se demuestra que es importante para el ciudadano, que hasta donde sea posible, conocer la legislación guatemalteca y la parte tributaria, que nos lleva a sentir el ejercicio del poder gubernamental, como también tratar de comprender los elementos que indica la falta de un derecho aplicable a un trato justo, sin embargo, tenemos que comprender que el rol de la Constitución Política de la República de Guatemala, es limitar el ejercicio del poder tributario.

Con el desarrollo del presente trabajo se logró analizar e impulsar el análisis de aspectos tributarios que servirán de base para que cualquier persona interesada en el tema pueda conocer y tomar decisiones al momento de presentarse una situación de investigación o de procedencia de reparos fiscales que afecten el desenvolvimiento normal de su actividad personal o de alguna empresa que se encuentre en actividad de un negocio en marcha.

La tesis consta de cinco capítulos, siendo el primero sobre historia de la tributación en Guatemala, que nos lleva a conocer los rasgos más importantes de como evolucionó la implementacon de tributos a través de las primeras actividades de producción que empezaron a generar ingresos a las arcas de las distintas denominaciones que gobernaron a la República de Guatemala, en el transcurso del tiempo; el segundo, trató de lo que llamamos la relación jurídico tributaria entre los contribuyentes y el Estado, utilizando terminología y definiciones que nos permitan conocer la naturaleza de esta relación jurídico tributaria; el tercer capítulo trata sobre los elementos de la relación jurídico tributaria, elementos que van desde el hecho generador de la misma hasta los elementos que la conforman; el cuarto, definió aspectos bien importantes de criterios de interpretación tributaria, como lo es el hecho de cuando derivado de revisiones fiscales de la autoridad tributaria aplica su criterio y trata de mantener su opinión y resultados derivados de alguna revisión, como la última palabra, sosteniendo el modo in dubio pro fisco, mientras que por el lado del contribuyente planteo y se trató de hacer valer su derecho de defensa



mediante la interpretación el modo in dubio contra fiscum que permite al contribuyente contar con todos los elementos de prueba que obran en su poder como sujeto generador de sus declaraciones fiscales y el último capítulo trata sobre los principios procesales, que son necesarios tenerlos en cuenta al momento de querer tomar en cuenta el impacto económico para los contribuyentes en auditorías fiscales.

Para llevar a cabo la investigación se utilizaron los métodos deductivo e inductivo, también fue de utilidad el método analítico y sintético para obtener el análisis histórico jurídico, que contiene una investigación de la relación jurídica hasta el presente, también se cuenta con un análisis doctrinario y legal, tomando en cuenta los conocimientos e información de juristas conocidos en aspectos tributarios.

Cuando la administración tributaria hace un ajuste y encuentra la comisión de una infracción tributaria, durante muchos años la administración tributaria ha venido cometiendo el error de porque pretende que se demuestre lo contrario a lo que afirmo, pero no presenta al contribuyente cuales son las razones para afirmar lo que está diciendo y muchas veces el problema es que los requerimientos de información no son lo suficientemente claros respecto a las dudas que están teniendo los auditores y por eso es que no reciben la información correcta cuando están auditando, podemos considerar esto a una violación a la presunción de inocencia.

Se espera que este aporte contribuya a que la sociedad tenga un apoyo para analizar los efectos jurídicos, sociales y económicos que tiene la incorrecta aplicación e interpretación de la Ley por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, específicamente los principios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, en cuanto a temas tributarios se refiere, porque la juridicidad es la aplicación del derecho a la resolución administrativa que se está sometiendo al tribunal, o sea, que se cumplió con todos los principios constitucionales y que no se emitió ninguna resolución que viole estos principios.



CAPÍTULO I

1. Historia de la tributación en Guatemala

1.1. La Sociedad Maya, 1,000 a. C. – 1,524

Es importante poder incluir parte de la Historia de la Tributación en Guatemala, para fines de ubicar en el tiempo, datos importantes de lo acontecido en las distintas etapas de nuestra civilización antigua y actual.

Las grandes civilizaciones como la Sociedad Maya tuvieron su apogeo “En el Sureste de Mesoamérica surgió y evolucionó hace miles de años la Civilización Maya, ocupando un territorio extenso que abarcó las actuales repúblicas de Guatemala, El Salvador y Belice, la región occidental de Honduras y los estados mexicanos de Campeche, Quintana Roo, Yucatán y parte de Chiapas y Tabasco”.¹

Esta división es bastante similar a la que se conoce como la parte Norte de Guatemala, en donde hubo mucho desarrollo del comercio, relaciones políticas basadas en los nexos familiares, rituales y alianzas militares. Una manera fácil de interpretación también fue: “El área cultural Maya se ha dividido, para su estudio, en tres regiones geográficas:

¹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala**. Pág. 15

tierras altas, tierras bajas y periferia sur y en tres períodos importantes: Período preclásico que abarcó del 2,000/1,500 a. C. al 300 d. C.; período Clásico 300 d. C. al 900 d. C. y período Postclásico del 900-1,520".²

Objetivamente es difícil determinar con precisión la exactitud de estos años, son datos que fueron tomados según estimaciones de varios estudios y análisis de expertos, y por la cantidad de años pasados, este dato suele dejar en el ambiente una especie de nebulosa respecto a datos más exactos.

Período preclásico: 2,000/1,500 a. C. al 300 d. C.

"Período que fue identificado como el período preclásico de esta importante civilización y en los últimos tres siglos de este periodo, permitieron el marco temporal para el desarrollo de una organización compleja, formación de grandes centros urbanos con importante arquitectura, se consolidaron economías regionales, formación de instituciones socio políticas entre los diferentes poblados. También hay evidencia sobre el aparecimiento de diferentes grupos de elites que posiblemente interactuaban entre si y de liderazgo político centralizado".³ En este período ya existe la posibilidad de que se iba haciendo necesario la implementación de impuestos debido a la inmensa creación y aparecimiento de muchos más integrantes de este periodo, porque como se indicamos

² Ibíd. Pág.15

³ Ibíd. Pág. 23



en el mismo texto, debido al avance de la escritura, hecho que permitió identificar y descubrir rasgos importantes que han permitido avanzar en descubrimientos de esta gran civilización.

Período clásico 300 d. C. al 900 d. C.

El período clásico es el que se relaciona con el auge de la civilización Maya. Los vestigios arqueológicos localizados en las tierras bajas todavía deslumbran al espectador. Aunque las características asociadas con este período (arquitectura monumental, urbanismo, calendario, sistema de escritura) se gestaron con anterioridad, hay una tendencia a ver como propias de esta etapa. “En las tierras bajas de Petén, por ejemplo, en sitios del preclásico tardío como Nakbe o el Mirador, se han encontrado versiones del complejo estela altar con su sistema de calendario, textos jeroglíficos y figuras de los gobernantes”.⁴

De alguna manera, se debe haber concebido nombrar a este período como clásico, debido el desarrollo que ya se tenía de la escritura, este adelanto contribuyó bastante a transmitir una visión de ese mundo que los especialistas han sabido aprovechar para obtener bastante información al respecto. Además, este periodo se marca a través de las siguientes características, que se manifestaron desde el final del preclásico: aumento

⁴ Ibíd. Pág. 25



y concentración de la población, creciente división del trabajo, producción de bienes, desarrollo de redes comerciales.

Período postclásico: 900 d. C. al 1524 d. C.

En el período Postclásico, la naturaleza del contacto entre las unidades políticas autónomas frecuentemente derivaba en guerras, las cuales podían tener como consecuencia la alianza o la derrota de una o varias de las participantes. En el segundo caso, se esperaba que las unidades políticas vencidas rindieran tributo a la vencedora. Parece ser que la relación guerra-conquista-tributo era parte fundamental del sistema económico maya y con el paso del tiempo fue adquiriendo mayor importancia para el sostenimiento de las elites y de la economía en general. No hay que perder de vista, sin embargo, que a partir de la evidencia iconográfica y epigráfica en ocasiones es difícil establecer la diferencia entre tributo y regalo. En el Postclásico tardío, las fuentes etnohistóricas permiten el acceso a información que manifiesta la práctica del tributo en las sociedades de los años anteriores al momento del contacto y conquista.

1.2. El régimen colonial 1524 - 1821

El indio estaba obligado a acudir al trabajo de las haciendas y labores coloniales bajo la presión del sistema de repartimientos. "Se le pagaba un real por día, la cual remuneración le era onerosa e inconveniente, y no había posibilidad de discutirla. Buscaban, pues, los



indios, pretextos y subterfugios para escapar de aquella obligación, y, no pudiendo sustraerse de ella, trabajaban a regañadientes obligados por los capataces”.⁵

Se sabía que los nativos acudían voluntariamente cuando se les pagaba dos reales por día. También los había que se contrataban por real y medio si además se les daba algún alimento. “Estaban también los llamados “peseros”, que trabajaban voluntariamente por ocho reales a la semana (es decir un peso) más ciertos alimentos. Pero estos datos eran manejados por los terratenientes con el mayor cuidado y fueron absolutamente omitidos en todos sus escritos de 1663, aunque son datos que corresponden a esa época. Es claro que la revelación de que los indios acudían voluntariamente al trabajo cuando se les pagaba un poco más que el real de repartimiento, echaba por tierra el pretexto de la holgazanería para forzarlos; habría sacado a luz que la tal haraganería no era otra cosa que la repulsa de un trabajo inconveniente por mal remuneración, casi gratuito”.⁶

En casi toda la historia colonial se escuchó siempre ese argumento, que el indio se le consideraba un holgazán, un haragán, pero realmente esto fue algo que fue quedando grabado en la mente de la población, pero si le encontramos la lógica a lo expuesto por el profesor Severo Martínez, encontramos alguna lógica asumiendo que esa teoría puede aplicar en varios segmentos y en varias sociedades, en donde el trabajador no siente ningún incentivo para llevar a cabo sus labores. El indio tenía que trabajar también para producir tributos. Es sabido que el tributo fue una cuota obligatoria para todos los indios

⁵ Martínez Peláez, Severo. La patria del criollo. Pág. 231

⁶ Ibíd. Pág. 232

de la América española, pagadera al rey como reconocimiento de su señorío. Desde finales del siglo XVI, quedo establecida la cantidad de dos pesos anuales en el reino de Guatemala, y esa suma estaba vigente todavía a principios del siglo XIX.

“Pagaban todos los indios varones entre los dieciocho y cincuenta años de edad. Quedaban eximidos únicamente los “legítimos caciques” indios nobles, también sus primogénitos, y los alcaldes indios mientras lo eran. Las indias también tributaron, aunque una cantidad menor –un tostón, o sea, cuatro reales-, hasta mediados del siglo XVIII. (En otras colonias españolas las mujeres no tributaban).

Estaban eximidos del tributo los negros esclavos, los mestizos y los mulatos. Debido a la escasez de moneda –que fue un trastorno económico permanente en el reino- se decretó, ya desde 1634, que los tributos debían ser cobrados en especie y no en dinero. Tanto los que le correspondían a la corona, como los que recibían los encomenderos – se recordará que la encomienda quedó definitivamente convertida en una concesión de tributos a particulares- había que reducirlos a metálico después de recibirlos de los indios, y los tales remates fueron ocasión de fraudes y malversación en perjuicio de los tributarios”.⁷

De acuerdo al estudio del profesor Severo Martínez Peláez nos percatamos de la manera en que se manifiestan los tributos desde esa época y que devienen así.

⁷ Ibíd. Pág. 233



En esta parte del estudio del profesor Severo Martínez, es fácil identificar como el tributo formaba parte de los ingresos como un reconocimiento al rey y de qué manera se fueron estableciendo las cantidades a tributar por parte de la mayoría de indios, quedando eximidos del tributo los negros esclavos, los mestizos y los mulatos.

Para tributar, los indios tenían que trabajar, producir principalmente frutos, maíz, cacao, chile y también artículos de artesanía, mantas de lana, petates. Era un esfuerzo en balde, en beneficio exclusivo del rey, de los encomenderos y de las autoridades que medraban con el cobro. “Los indios realizaban aquel trabajo con el mayor desgano, y era preciso obligarlos con prisión y azotes. La documentación colonial presenta a cada momento el penoso cuadro de los indios castigados por indolencia y retraso en el pago de los tributos”.⁸

Notamos de qué manera el rey, los encomenderos y las autoridades, buscaban la manera en que los indios tributaran, no importando los medios, únicamente les interesaba tener ganancias a expensas de arduos trabajos de parte de los indios, porque no importando el nombre del tributo, los indios reconocían como parte del mismo cualquier artículo que proviniera de su esfuerzo, incluyendo toda clase de frutos, artesanías, etc. Además, los indios además del trabajo realizado a sus explotadores, tenían que trabajar adicionalmente para su sostenimiento y el de su familia.

⁸ Ibíd. Pág. 244

Tampoco guarda silencio ante ciertos excesos que, en su opinión, sobrepasaban el límite de aguante de “los pobres y miserables indios”. Considera que es despiadado, por ejemplo, cobrarles impuestos sobre el tráfico de la sal; producto del cual obtenían míseros beneficios y en cuya elaboración “...revientan y trasudan lo mejor de su sangre...” Don Antonio había visitado el ardiente infierno de las salinas de la costa, y sabía que eran indios del altiplano los que de allá traían la sal para venderla en el mercado de la ciudad de Guatemala.

“El impuesto se cobraba en las aduanas de entrada de la ciudad (garitas) y pertenecía a las cajas reales. Era, pues, una extorsión que no beneficiaba en ninguna forma a los criollos, que les exprimía a los indios el exiguu beneficio de un extenuante proceso de producción y transporte, y que finalmente, ponía en peligro el aprovisionamiento de sal para la ciudad y para las haciendas del valle de Guatemala”.⁹

Sin embargo, toda esta supuesta consideración hacia los indios, no era más que una manifestación hacia esta clase de pobladores, en vista que, a pesar de todo de una u otra manera, el tributo, lo llamaran como lo llamaran seguía existiendo y que no beneficiaba en nada a los criollos, mucho menos a los indios. “Debe señalarse en primer lugar, que los encomenderos siempre fueron defensores de la propiedad comunal de los indios, porque ella era la base de producción de los tributos”.¹⁰ Se manifiesta otra vez el interés muy particular de los gobernantes en mantener el cobro de los tributos.

⁹ Ibíd. Pág. 245

¹⁰ Ibíd. Pág. 246



“Al desmenuzar el prejuicio criollista de la innata holgazanería del indio se señaló, primero, que había una resistencia al trabajo forzado y al trabajo gratuito —en relación con este último se describió el tributo; y segundo que, tratándose de trabajo de libre contratación, se podía disponer de indios aun con salarios bajísimos y con pago a destajo”.¹¹

“El indio aparece en un plano social perfectamente delimitado y con una función claramente definida: es el trabajador de la tierra. La trabaja para sí mismo, para los hacendados y dueños de labores, para las comunidades religiosas, para los únicos dos encomenderos y para el rey. No es igual a los españoles, ni a los negros, ni a los distintos tipos de mestizos. Está obligado a trabajar y a tributar”.¹²

“El estrato más bajo y más amplio de la sociedad colonial lo formaban los indios comunes, de quienes, por eso mismo, se ha hecho y se hará hasta el final de este libro, básica referencia; la ínfima multitud de los maseguales o indios corrientes, sin propiedad, ni privilegio alguno, estaban obligados a trabajar y a tributar”.¹³

¹¹ Ibid. Pág. 254

¹² Ibid. Pág. 255

¹³ Ibid. Pág. 272

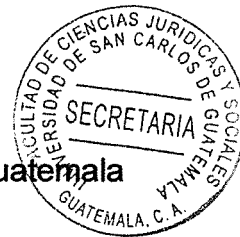


1.3. La época independiente 1821 – 1944

El ocaso del imperio español en América, abrió espacios para que las elites criollas pudieran expresar sus intereses políticos y económicos. En el caso de Centroamérica, la independencia fue un acto dirigido por las elites de la capital del hasta entonces Reino de Guatemala, que aceptaron la anexión al imperio mexicano recién formado para seguir disfrutando de su posición privilegiada.

Al caos político de esos años habría que agregar la crisis fiscal que enfrentó la región. En 1821 Centroamérica no contaba con la base financiera adecuada para empezar su vida independiente. El problema se resumía en encontrar una forma de captar recursos sin levantar la ira de la ciudadanía en el contexto de una economía deprimida.

Para enfrentar la crisis se recurrió a diversas medidas fiscales pero debido a la inestabilidad política y la debilidad financiera y administrativa, heredada del periodo colonial, ninguno pudo implementarse exitosamente. A esta etapa siguió la instauración de un sistema de gobierno federal (1823-1840), que eventualmente se disolvió debido a las contradicciones políticas, una economía precaria y un sistema financiero que siempre estuvo al borde del colapso. Como telón de fondo al vaivén ideológico entre los sucesivos gobiernos liberales y conservadores, se encuentran las continuas guerras civiles que asolaron la región centroamericana y la crisis fiscal, una amenaza constante



para el proyecto unionista en general y para la supervivencia del Estado de Guatemala en particular.

Uno de los argumentos que se presentan al discutir el fracaso del proyecto federal, además de las circunstancias políticas, consiste en señalar la incapacidad de la Federación para llevar a la práctica las medidas que le permitieran crear la base financiera necesaria para asegurar su existencia. El sistema impositivo federal destinó al sostenimiento de la Republica los ingresos provenientes del monopolio del tabaco, alcabala marítima, correos y pólvora. Los ingresos de estas cuatro rentas no llegaban completos o simplemente no llegaban, pues las autoridades locales cobraban los impuestos, pero no los remitían a la caja central. Ante la escasez de ingresos, la práctica del préstamo forzoso a particulares y a entidades internacionales de crédito se volvió común para satisfacer las necesidades más urgentes de la República.

El Estado de Guatemala inicio un nuevo período de gobierno liberal (1,831 – 1,838) con la elección como Jefe de Estado de Mariano Gálvez, quien trató de implementar un programa de reformas con miras al desarrollo económico y social. Mariano Gálvez promovió medidas que no fueron bien recibidas por las elites y los grupos conservadores, como la expropiación de los bienes eclesiásticos, la exclaustración de las órdenes religiosas, la abolición del diezmo la autorización del matrimonio civil y la legalización del divorcio. Entre las medidas económicas se encuentran el incentivo del cultivo de la grana o cochinilla y del café, la construcción de caminos o la mejora de los existentes y la colonización por medio de la inmigración.

Durante el gobierno de Mariano Gálvez se tomaron varias medidas para fortalecer la hacienda pública del Estado de Guatemala. Los ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente y chicha eran los más importantes, aunque el contrabando tenía un impacto negativo en las rentas. También se recibían ingresos por papel sellado, comparativamente inferiores. Otra medida que puso en práctica el gobierno fue el reglamento para la administración de las rentas del Estado, que introdujo una tasa del 4 por ciento en las ventas y trueques de todos los frutos y efectos que se comerciaran en el territorio (alcabala interior), con algunas excepciones.

A pesar de las medidas que tomó el gobierno, los ingresos nunca fueron suficientes para cubrir los gastos. En agosto de 1,836 el gobierno recurrió una vez más al cobro de una contribución directa o “capitación” (impuesto que se paga por persona, independientemente de su renta o de sus propiedades) que consistía en el cobro de 12 reales anuales a todos los varones comprendidos entre los 18 y los 46 años de edad y que contribuiría directamente a la caída del gobierno de Mariano Gálvez.

La Federación Centroamericana se disolvió tras la caída de Mariano Gálvez. Le seguirá la instauración de las cinco repúblicas centroamericanas, bajo regímenes liberales o conservadores. Los treinta años posteriores a la caída de Mariano Gálvez corresponden a un período de gobierno conservador (1838-1871). La Asamblea Constituyente promulgó en diciembre de 1839 la Declaración de los derechos del Estado y sus habitantes. En estos documentos pueden encontrarse los elementos fundamentales del conservadurismo que imperó en los siguientes treinta años. Las obligaciones de los



ciudadanos respecto a los impuestos se definieron así: “todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; más las contribuciones deben ser generales, y fue calculada de modo que cada cual concorra al sostén de la administración, según su respectiva posibilidad”.¹⁴

La situación hacendaria durante el período conservador no vario, pues el erario siguió teniendo en la alcabala y las bebidas embriagantes sus principales fuentes de ingresos. La administración de rentas se organizó en 1840. Los ingresos ordinarios estaban constituidos por la alcabala marítima, la alcabala interior del 2% y 4%, los ramos de aguardiente y chicha, impuestos sobre papel sellado, carne y venta de tierras, el estanco de nieve y el asiento de gallos. Sin embargo, la suma de los recursos obtenidos no era suficiente para cubrir las necesidades de la administración y, en consecuencia, el gobierno recurrió continuamente a las contribuciones de los ciudadanos. Adicionalmente, el endeudamiento externo se mantuvo, siendo una fuente importante para el financiamiento del Estado de Guatemala.

En la década de mil ochocientos cincuenta se inició la transición a la economía cafetalera. A mediados del siglo, debido a la decadencia de la grana en el mercado de colorantes, el cultivo del café paso a ser una verdadera necesidad. Las actividades de promoción del café como sustituto de la grana fueron parte fundamental del periodo conservador. “En 1862 el café alcanzo el 9% del valor total de las exportaciones, en 1870, el 47%. De

¹⁴ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Ob. Cit. Pág. 16

ese modo el café desplazo a la cochinilla del primer lugar en las exportaciones, sitio en el cual se mantuvo por décadas”.¹⁵

Con la expansión gradual del cultivo del café se fue constituyendo un grupo social dispuesto a defender sus intereses, que encontraría en la revolución de 1871 la respuesta a sus necesidades más urgentes: mano de obra para la cosecha y tierra apropiada para el nuevo cultivo.

La llamada revolución liberal de 1871 contribuyó a definir la historia del país, pues orientó la actividad económica y modificó las relaciones sociales en el largo plazo. El Estado liberal guatemalteco surgido a partir de la revolución de 1871 promovió cambios en el régimen de la tenencia de la tierra y facilitó el acceso a la mano de obra necesaria para la cosecha con el propósito de fortalecer el nuevo eje de la economía, la exportación de café.

Esta profunda transformación estuvo acompañada de otro tipo de medidas, entre las que se encuentran las relacionadas con el orden fiscal. Durante los dos años en que Miguel García Granados ocupó la presidencia, se tomaron diversas medidas de carácter tributario:

¹⁵ Ibíd. Pág. 19



- a) Se puso fin al monopolio privado de aguardientes y se establecieron cuotas mensuales sobre la destilación y la venta de aguardiente y chicha;
- b) Se crearon impuestos por derechos de exportación y se gravaron ciertos productos: café, cochinilla y añil;
- c) Se crearon o modificaron algunos tributos, entre ellos la alcabala y
- d) Se decretó el impuesto denominado “contribución urbana”, que estableció un gravamen del cinco por ciento sobre la renta que anualmente produjeran o pudieran producir casas, tiendas o almacenes situados dentro de poblado, el primer impuesto directo establecido en muchos años.

Durante el gobierno de Miguel García Granados se consolidaron además como impuestos principales los aranceles aplicados a las importaciones y los impuestos sobre las bebidas alcohólicas. Los dos eran indirectos y afectaban el consumo.

Durante los 12 años de gobierno de Justo Rufino Barrios (1873 – 1885) se mantuvo la estructura heredada de Miguel García Granados, con una tendencia a que aumentara la recaudación proveniente tanto de bebidas alcohólicas como por las importaciones, aunque introdujo también algunos impuestos directos. La acción más efectiva para aumentar la recaudación resultó ser el aumento de los derechos de importación, aunque aumentó también la recaudación proveniente de los impuestos aplicados a las exportaciones, mientras que las bebidas alcohólicas mantuvieron la tendencia de crecimiento. “El gobierno recurría a imponer gravámenes cuando tenía necesidad de

elevant sus rentas. No eran medidas planificadas, sino que obedecían a las urgencias económicas del Estado”.¹⁶

Como parte de la reorganización administrativa que emprendió el gobierno de Justo Rufino Barrios, se llevó a cabo la reforma tributaria de 1881, que produjo el primer código Fiscal de Guatemala (Decreto 263). La importancia de este decreto es que implicó una reforma tributaria al establecer en una de sus secciones la estructura impositiva que debería regir en adelante, aunque no la alteró esencialmente pues el código reguló los impuestos tradicionales.

“Los gobiernos liberales que siguieron al régimen de Justo Rufino Barrios, se encargaron de perpetuar el orden establecido por la revolución de 1871. El gobierno de Manuel Lisandro Barillas enfrentó desde sus inicios una crisis fiscal ocasionada por la última aventura unionista de Justo Rufino Barrios, pues la guerra absorbió casi todos los recursos financieros del Estado. Aunque los ingresos variaron durante su gobierno y hubo cierto deterioro fiscal al final del mismo, la importancia de los impuestos aplicados a las exportaciones fue mayor y probablemente fue el gobierno con la política tributaria menos débil de todo el siglo XIX”.¹⁷

José María Reyna Barrios implementó una política fiscal vulnerable y de corto plazo, concentrándose en la Reforma del Código Fiscal y sin poder evitar una severa crisis fiscal

¹⁶ *Ibíd.* Pág. 32

¹⁷ *Ibíd.* Pág. 31



y macroeconómica al final de su presidencia. La medida fiscal más importante de su periodo fue decretar, en febrero de 1894, una Ley de Contribuciones que reformó algunas de las Leyes contenidas en el Código Fiscal de 1881. El conjunto de las modificaciones propuestas contrasta con su limitado impacto.

“Los gobiernos liberales tomaron algunas medidas para estimular y proteger la Industria Nacional. Estas medidas se materializaron principalmente a través de la protección arancelaria y los incentivos fiscales, aunque no se puede hablar de una política de industrialización propiamente dicha, pues estas providencias obedecieron a las necesidades puntuales de las dos industrias que surgieron en esa época: tejidos y cerveza. La política tributaria cortoplacista y errática, así como la fuerte dependencia del sector externo en los ingresos tributarios, no permitió consolidar las finanzas públicas a finales del siglo XIX: Más bien, lo que se observa es una caída considerable en los ingresos, lo cual, unido a la falta de previsión en las políticas de gasto publico llevó al país a un escenario crítico”.¹⁸

En las primeras cuatro décadas del siglo XX, el autoritarismo y la dictadura encontraron nuevos exponentes en Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico Esa continuidad política abrió la puerta a la cada vez más notoria presencia de los Estados Unidos en el país, tanto en los aspectos económicos como en los políticos. En el marco de la dependencia mono exportadora, fuertemente cimentada por los gobiernos liberales, surgirá la bastante

¹⁸ Ibid. Pág. 32



economía de enclave alrededor del banano. A través de la exportación de café y banano, Guatemala entrara finalmente al mercado mundial.

“Manuel Estrada Cabrera (1898 – 1920) heredó la crisis fiscal y una seria inflación de su antecesor. También recibió un país con una modesta red de comunicaciones terrestres y una economía basada en la simple mona exportación, vulnerable frente a los altibajos del mercado externo. Estrada Cabrera mantuvo el orden, la fuerza de trabajo y la estabilidad política que se necesitaban para que la expansión cafetalera siguiera su curso”.¹⁹

Una de sus primeras medidas tributarias fue aumentar los derechos de importación. El aumento regio para todas las mercancías, sin distinción alguna. En 1899 se gravaron con derechos de exportación cuatro artículos: el banano, el cuero de res, el hule y las pieles de venado o carnero, que se unieron en ese renglón al café. Estos cambios, cuyos efectos se verían reducidos por lo que serían dos décadas de una seria turbulencia en el ámbito económico, contribuyeron, sin embargo, a la consolidación de los impuestos aplicados a las exportaciones.

El efecto de estas acciones puede observarse al final de la década de 1920, cuando este tipo de impuestos ya representa una proporción mayor de la carga tributaria. Si además se toman en cuenta las importaciones, puede afirmarse que dos terceras partes de los

¹⁹ Ibíd. Pág. 38

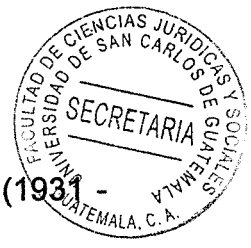


ingresos tributarios provenían del comercio exterior. La renta de licores fue, durante todo el periodo, la segunda en importancia en los ingresos tributarios. Los impuestos directos no variaron su contribución porcentual respecto a otros periodos y continuaron contribuyendo en porcentajes mínimos al total de los ingresos tributarios.

En una economía orientada hacia las exportaciones, los derechos arancelarios ocupan un papel importante en los ingresos tributarios. De ahí que, durante la década de 1920, la recuperación de las exportaciones del café y la expansión de las exportaciones de banano contribuyeran a generar ingresos. La economía creció en un 5% por año, en promedio, aunque con fluctuaciones considerables. Ello generó un fuerte incremento de importaciones que fue lo que más repercutió en el aumento en la recaudación por concepto de aranceles.

“La depresión de 1929 afectó principalmente los ingresos obtenidos del café, y en menor medida al banano. Una década más tarde, la II guerra mundial hizo sentir sus efectos sobre las exportaciones. Estos acontecimientos, más que políticas tributarias específicas, fueron los determinantes básicos de las fluctuaciones de los ingresos tributarios durante esa época. La dependencia externa hacía que cualquier baja en los precios del café tuviera una fuerte repercusión en los ingresos públicos. Las exenciones concedidas a la UFCO también privaron a las arcas nacionales de impuestos por derechos de importación”.²⁰

²⁰ Ibíd. Pág. 64



La tradición del caudillo/dictador continuó durante el gobierno de Jorge Ubico (1931 - 1944). Después de 1930 hasta 1943 se inició de manera muy gradual un proceso de diversificación de la base impositiva, en la medida en que comenzaron a aplicarse otros impuestos, adicionales a los que gravaban las importaciones, las bebidas alcohólicas y las exportaciones. En ello incidió un crecimiento moderado del impuesto al timbre y de impuestos selectivos, incluyendo el aplicado al tabaco y los que gravaron los combustibles y la circulación de vehículos.

1.4. El período contemporáneo 1944-2020

El derrocamiento del régimen de Jorge Ubico fue, sin duda, un parte aguas en la historia guatemalteca. Tras su renuncia nuevas fuerzas políticas aparecieron en escena. Después de la insurrección cívico-militar que derrocó a Ponce Vaides el 20 de octubre de 1944, la Junta Revolucionaria de Gobierno empezó a tomar las medidas para retornar al orden constitucional. El 15 de marzo de 1945, día en que entro en vigor la Constitución, el Congreso dio posición de su cargo a Juan José Arévalo. Arévalo tuvo como marco de referencia para orientar su labor la propia Constitución, cuyo contenido llamaba a reformas políticas y sociales de gran envergadura. Puestas en práctica, cambiaron el curso de las relaciones económicas y sociales del país.

“La economía guatemalteca a mediados del siglo XX, era relativamente simple y estaba compuesta por tres sectores: la producción de alimentos y materias primas para el



consumo doméstico, los cultivos de exportación y una incipiente industria. Gran parte del Producto Nacional Bruto provenía de la agricultura, especialmente de los productos de exportación como el café y el banano. El país dependía además del extranjero para adquirir mercancías manufacturadas que proporcionalmente dominaban la importación”.²¹

El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles. La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaban la evasión. La reorganización fue para optimizar los ingresos era necesaria. De ahí que ambos gobiernos revolucionarios emprendieran una reforma que no llegó a concretarse, aun cuando la reforma tributaria era un tema presente en la agenda del gobierno revolucionario desde sus primeros años.

El aumento tributario de mayor importancia durante el periodo revolucionario resulto del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Arévalo en 1950, aunque el efecto de mejores precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge Ubico, que llegaron a generar una contribución cercana al 10% de los recursos totales del estado en esa época. Los ingresos por aranceles aplicados a las importaciones también aumentaron, aunque en menor medida. Lo mismo puede decirse de los impuestos selectivos.

²¹ Ibíd. Pág. 65

“Después del derrocamiento del régimen de Jacobo Arbenz, el país fué gobernado por varias juntas militares. Finalmente, Carlos Castillo Armas asumió el poder el 1 de septiembre. El nuevo gobierno continuó las obras de infraestructura iniciadas durante la administración de Arbenz, no pudo dismantelar el seguro social y anuló las reformas del código de trabajo, restableciendo el texto de 1947. La reforma agraria impulsada por Arbenz fue desarticulada e igual suerte corrieron la organización política partidaria y la organización sindical y campesina. Durante la administración de Castillo Armas se redujeron o suprimieron impuestos y se acudió a un impuesto extraordinario que contribuyó a una mejora transitoria, no sostenible de las finanzas públicas”²²

La muerte de Castillo Armas en julio de 1957 precipitó una nueva crisis política. La comisión permanente del congreso estableció formalmente la Asamblea, que llamó al primer designado a la presidencia a tomar posesión del cargo, convocó a elecciones presidenciales y por ultimo declaro el estado de sitio. Debido a que en las elecciones no hubo ganador absoluto, el Congreso nombró presidente a Miguel Ydigoras Fuentes, en 1958. Guatemala ya no podía aspirar al trato preferencial que había recibido del gobierno de los Estados Unidos en los años 1954-1958, debido a la política estadounidense de combatir el comunismo en América Latina con desarrollo económico, iniciada por el presidente Eisenhower después del triunfo de la revolución cubana.

²² *Ibíd.* Pág. 65



La Alianza para el Progreso, auspiciada por el presidente Kennedy, fue la continuación de esa política. Entre sus requisitos se encontraba la formulación de programas nacionales de desarrollo que, entre otros aspectos, deberían utilizar en forma más eficaz, racional y justa los recursos financieros mediante la reforma de la estructura de los sistemas tributarios.

“Durante el periodo de Ydigoras Fuentes llegó a su fin el largo proceso para llevar a cabo una reforma tributaria, que básicamente consistió en la introducción del impuesto sobre la renta. El Ejecutivo planteó al Congreso una propuesta de ley del Impuesto sobre la Renta que debió ser finalmente retirada ante la ofensiva del CACIF y de la prensa y la resistencia de los congresistas. Estos factores, aunados a la inestable situación política, postergaron la discusión del proyecto de ley. En 1962 Ydigoras envió al Congreso una nueva versión del proyecto de ley del impuesto sobre la renta, que finalmente se aprobó. El Decreto 1559 fue promulgado por el Legislativo en noviembre de 1962 con vigencia a partir del 1 de julio de 1963”.²³

Ydigoras Fuentes también tomó otras medidas que afectaron los ingresos tributarios, en el marco del naciente Mercado Común Centroamericano, la industrialización y la diversificación agrícola, bajo una política fiscal de protección a la industria nacional. Los cambios legislativos que tuvieron un impacto importante sobre la recaudación tributaria fueron la liberación del comercio intracentroamericano, al que no se aplicó aranceles, y

²³ Ibid. Pág. 67



los incentivos fiscales a la industria y producción agrícola y pecuaria, consistente en mas exenciones y exoneraciones más amplias que en el pasado. Otros cambios de la política fiscal, como el impuesto sobre la renta aplicable a las personas, seriamente erosionado por exenciones, y un arancel externo común de carácter centroamericano, tuvieron un impacto bastante menor en la recaudación.

El golpe de Estado que llevó al poder a Enrique Peralta Azurdia en 1963 fue recibido con declaraciones de apoyo de los industriales, agricultores y el sector financiero. La Constitución fue sustituida por una carta fundamental de gobierno y se declaró el estado de sitio. A diferencia de la crisis política de 1957, esta vez el ejército retuvo el poder. Podemos notar también la intervención de la iniciativa privada en los asuntos tributarios que convienen a sus intereses a través de tomar decisiones en las reformas fiscales.

Una nueva Constitución fue promulgada en 1965 y abrió la vía para la restauración de un régimen representativo, pero su carácter claramente anticomunista cerró las puertas a la participación de nuevas opciones de izquierda.

El gobierno procedió a reformar el impuesto sobre la renta (Decreto-ley 229), pero ello no contribuyó a lograr un aumento significativo de recursos que lograra compensar la reducción de los impuestos aplicados a las exportaciones e importaciones. El único cambio en la legislación tributaria que tuvo cierto impacto fue el aumento a los impuestos



sobre el consumo de derivados del petróleo, que se reflejó en un aumento de los impuestos selectivos en general.

“La vuelta al orden constitucional llevo a la presidencia a Julio Cesar Montenegro en 1966. En dos ocasiones, la reforma tributaria encontró una tenaz oposición del sector privado y de la prensa. Esos fallidos intentos de reforma se reflejaron en una carga tributaria que se mantuvo casi constante, pasando de 7.7% en 1966 a 7.8% en 1970. El mayor desafío consistió luego en evitar que cayera la carga tributaria y ello se logró, en alguna medida, acudiendo al impuesto del timbre, sin gravar a los sectores de mayores ingresos que más se estaban beneficiando del crecimiento económico de Guatemala”.²⁴

El efecto negativo de la liberación del comercio intracentroamericano y de los incentivos sobre la recaudación de aranceles aplicables a la importación, continuó manifestándose. La reducción de la recaudación obtenida de los impuestos tradicionalmente importantes se interpretó como una crisis fiscal que afectó con similares grados de intensidad a todos los países centroamericanos. Para el conjunto de países centroamericanos se concibió entonces el Protocolo de San José en 1968, que introdujo sobretasas a los aranceles de importación. Sin embargo, no solo logró aumentar significativamente los ingresos, sino que además fue una especie de espejismo que evitó centrarse en el impulso de auténticas reformas tributarias y, al favorecer aún más la protección de bienes de consumo

²⁴ Ibid. Pág. 68



destinados al mercado interno de los cinco países, castigó su exportación hacia el resto del mundo.

Entre 1970 y 1982 se sucedieron los gobiernos militares de Carlos Arana Osorio, Kjell Laugerud y Romeo Lucas. Las acciones insurgentes y contrainsurgentes del conflicto armado interno recrudecieron, pues el ejército empezó a considerar como objetivo militar a la base social de la guerrilla. El fortalecimiento del ejército y la cotidianidad del terror fueron las señas de identidad de esos años.

“El aumento de los precios del petróleo en 1973, consecuencia del embargo impulsado por la Organización de Países Exportadores de Petróleo conmocionó la economía del país. A finales del gobierno de Arana Osorio, el Ministro de Finanzas planteó una modificación de los aranceles de exportación, señalando que las reformas eran la única salida a la crisis económica. La propuesta consistía en aumentar con carácter progresivo los derechos de exportación correspondientes al café, algodón, azúcar, carne y mariscos. Se inició una nueva batalla ardua en la que los industriales y agricultores, especialmente cafetaleros, lograron impedir la aprobación del decreto original, consiguiendo rebajas significativas en las franjas libres de aranceles”.²⁵

En ínterin entre las elecciones y la toma de posesión del nuevo gobierno de Romeo Lucas García, estuvo marcado por diversos eventos que evidenciaron la precariedad del orden

²⁵ Ibíd. Pág. 69



social. Manifestaciones, protestas, secuestros, asesinatos, eran parte de lo habitual. Los años 1979-1981 figuran entre los más violentos que le haya tocado vivir a la sociedad guatemalteca.

“Durante esta primera etapa de gobiernos militares, la carga tributaria aumentó transitoriamente y luego se desplomó. Varios años de crecimiento alto no pudieron asegurar una carga tributaria sostenible. Los derechos de exportación, que en 1973 representaban el 8.3% de la recaudación total, alcanzaron el 25% en 1977 y 1978. En los últimos años del periodo, los precios del café iniciaron un descenso que, aunado a la reducción del arancel de exportaciones, disminuyó fuertemente la recaudación en ese concepto. Unas bajas similares sufrieron las importaciones, que disminuyeron de 42.6% en 1978 al 19.9% en 1982. El impuesto que permitió una recaudación constante fue el de papel sellado y timbres, que en 1982 representó el 45.4% del total recaudado”.²⁶

El golpe de estado de 1982 puso fin al gobierno de Romero Lucas García. Durante el régimen de facto de Efraín Ríos Montt tuvo lugar la más brutal ofensiva militar dirigida contra combatientes y pobladores de las áreas donde se desarrollaba el conflicto armado. En consecuencia, miles de indígenas y campesinos abandonaron la zona de conflicto, desplazándose hacia otras regiones del país o buscando refugio en los países vecinos. Debido a la crisis económica, el gobierno planteó en 1983 una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto, el Impuesto al Valor Agregado. A pesar de la

²⁶ Ibíd. Pág. 70

oposición del sector privado, se promulgó el Decreto-ley 72-83, que contenía la disposición relativas a este nuevo gravamen. La reforma no logró detener el desplome de la carga tributaria que llegó a situarse por debajo del 6%, una de las menores de la historia. Un golpe militar acabo con el gobierno de Efraín Ríos Montt, quien fue sustituido por Oscar Mejía Victores, Durante su paso por la Jefatura de Estado se inició la transición a la democracia, al programar elecciones para una Asamblea Constituyente y elecciones presidenciales.

Con una situación económica y financiera rayando en la debacle y las presiones del Fondo Monetario Internacional para tomar medidas al respecto, el gobierno planteo una nueva reforma tributaria en 1985. La emisión de los cuatro decretos que componían el paquete tributario provocó el rechazo unánime del sector privado, que empezó una campaña contra los nuevos impuestos. Como resultado de las presiones del sector privado, a las que se unieron dirigentes políticos y la prensa, el gobierno derogó los decretos e inicio una ronda de diálogos para la salvación económica nacional.

El resultado fácil fue un nuevo paquete tributario que no altero sustancialmente la débil y regresiva estructura tributaria del país. Sin embargo, esta reforma logró detener la caída de la carga tributaria, gracias principalmente a que la recaudación del IVA continuó aumentando. En 1985 este impuesto representaba el 38.9% de los ingresos por impuestos indirectos y el 31.5% del total recaudado. Los impuestos a las exportaciones



prácticamente desaparecieron y hubo una pequeña recuperación de los impuestos selectivos y de la reducida tributación directa”.²⁷

En 1986 tomó posesión de la presidencia Vinicio Cerezo Arévalo, el primer gobernante civil electo democráticamente después de casi dos décadas de regímenes militares. Se hizo cargo de un país desgastado y convulsionado por más de veinte años de conflicto armado, agobiado además por la crisis económica fiscal. El gobierno trató de llevar a cabo una reforma tributaria que derivó de un nuevo enfrentamiento con el sector privado. La reforma tributaria de 1987 fue la primera en ser impugnada ante la Corte de Constitucionalidad. Los contribuyentes, en este caso miembros del sector privado, usaron esta instancia legal para bloquear el cobro de impuestos y restringir la capacidad legislativa en el tema tributario.

Debido a que el paquete tributario cobró vigencia en los últimos meses de 1987, sus efectos sobre la recaudación no fueron apreciables. En 1988, la combinación de medidas tributarias, el reajuste cambiario y el crecimiento de la actividad productiva, incidieron en un aumento de la carga tributaria al 8.8%. Al año siguiente, sin embargo, la carga tributaria volvió a caer por debajo del 8%. Al año siguiente, sin embargo, la carga tributaria volvió a caer por debajo del 8% y siguió descendiendo hasta llegar a menos del 7% en 1990.

²⁷ *Ibíd.* Pág. 71



“En las elecciones de 1990 Jorge Serrano Elías fue elegido presidente y empezó su gobierno en medio de la crisis económica que heredó de la administración anterior. Tanto Jorge Serrano Elías como su sucesor, Ramiro de León Carpio, afrontaron crisis fiscales. En los años 1991-1995 el sistema tributario fue bastante vulnerable a cambios en el entorno económico y político. Esta inestabilidad, que incluyó el ya proverbial conflicto más entre las autoridades y el sector privado en torno a la política tributaria, se reflejó en dos reformas tributarias y en la implementación de impuestos temporales. No obstante, 1995 puede identificarse como un hito que inauguró una nueva etapa de cargas tributarias todavía precarias, pero con cierta tendencia a subir”.²⁸

En 1996 un nuevo presidente, Álvaro Arzú Irigoyen, tomó posesión del cargo. Arzú tenía como tema prioritario en su agenda de gobierno la conclusión de las negociaciones de paz, que habían iniciado con la Declaración de Esquipulas en 1986. “El proceso de negociación llegó a su fin con la firma del Acuerdo de Paz Firme y Duradera, el 29 de diciembre de 1996”.²⁹

Álvaro Arzú enfrentó en su primer año de gobierno presiones monetarias, problemas de liquidez y una baja en la recaudación que lo llevaron a tomar las primeras medidas fiscales. A finales de 1997, el gobierno emprendió una reforma tributaria, que además obedecía al compromiso adquirido con el FMI de elevar la carga tributaria al 8.5% del Producto Interno Bruto. El paquete tributario fue rechazado por el CACIF, especialmente

²⁸ Ibíd. Pág. 71

²⁹ Ibíd. Pág. 72



el impuesto sobre inmuebles. Cuando el IUSI entró en vigencia, hubo protestas no sólo del sector privado sino también de diversas organizaciones campesinas, sindicales y populares. Ante las presiones recibidas la ley fue derogada y se emitió un nuevo decreto en marzo de 1998.

Como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998, a ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. La ley le asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras.

En 1998 se inició un proceso de negociación respecto a la temática fiscal. Se trataba de llegar a un pacto político entre el Estado y diferentes sectores sociales con el fin de legitimar el nivel, composición y tendencia del gasto público y de la carga tributaria necesaria para su funcionamiento. El pacto fiscal buscaba la concertación social para neutralizar, o al menos minimizar, el poder de veto de importantes sectores económicos, sociales y políticos y subsanar la debilidad del gobierno frente a estos sectores.

El proceso de someter una política fiscal a una discusión amplia y participativa fue largo. De tal suerte, en febrero de 2000, cuando ya Alfonso Portillo ocupaba la presidencia, se publicó el documento que contenía la propuesta y en mayo de 2000, se suscribió

finalmente el pacto. Sin embargo, el proceso de negociación para concretarlo en reformas tributarias específicas se rompió. Un año más tarde, el informe de verificación del pacto fiscal estimó que los avances en la implementación del pacto habían sido escasos y poco profundos. En suma, el pacto fiscal no alcanzó sus objetivos fundamentales: o sea, sentar las bases de una política fiscal de mediano y largo plazo y establecer un sistema fiscal moderno, eficiente y progresivo.

Durante el gobierno de Alfonso Portillo, también se llevaron a cabo reformas fiscales. La primera, en el año 2000, no fue producto del proceso de negociación del pacto fiscal. La segunda, en 2001, incrementó la tasa del IVA del 10% al 12% y provocó el rechazo de diversos sectores. En enero de 2004 asumió la presidencia Oscar Berger, quien para solucionar la crisis económica tuvo que recurrir a una nueva reforma tributaria que modificó el impuesto sobre la renta e introdujo un nuevo gravamen temporal. En los últimos diez años, el incremento de la recaudación ha permitido un aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz (12% a partir del texto, 13.2% si se considera el nuevo cálculo de las cuentas nacionales).

De 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó, mientras que a partir de 2004 se redujo levemente. En el año 2006 se alcanzó una carga tributaria del 11.8%. En ese periodo continuó consolidándose el IVA como la fuente de ingresos más importante.

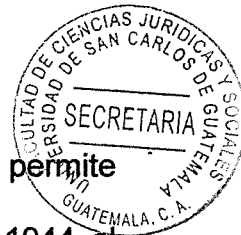
A ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la aprobación de la ley “anti-evasión” Decreto Ley 04-2012, que por medio del sistema de retenciones fortaleció la recaudación del IVA e, indirectamente, del Impuesto sobre la Renta”.³⁰

Sin embargo, persisten algunas debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente. Primero, aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgadas como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía. Esto significa que el crecimiento económico, especialmente de la producción y las exportaciones (no del consumo) no se refleja en mayor tributación. Segundo, si bien aparentemente se ha fortalecido la recaudación de la tributación directa, todavía no es sostenible puesto que ha dependido de ingresos temporales sobre los activos o ingresos.

“Además, la posibilidad de deducir una gran cantidad de gastos de la renta, ha reducido la base imponible del impuesto sobre la renta aplicable tanto a empresas como a personas. A las debilidades anteriores se suma la inevitable reducción en la recaudación de aranceles aplicados a importaciones, ahora por la vía de tratados de libre comercio. Lo anterior significa que conformar un sistema de finanzas públicas sostenible y con más recursos para favorecer el desarrollo del país, continúa siendo una asignatura pendiente, de inclusión obligatoria entre los temas de la agenda del desarrollo guatemalteco”.³¹

³⁰ Ibíd. Pág. 71

³¹ Ibíd. Pág. 72



Este periodo contemporáneo que se puede ubicar desde el año 1944 a la fecha, permite resumir los acontecimientos de la siguiente manera: El primero de julio de 1944 el General Jorge Ubico Castañeda presento su renuncia, quien duró en el ejercicio del poder catorce años. El 15 de marzo de 1945 el Congreso de la Republica dio posesión de su cargo al Doctor Juan José Arévalo Bermejo, fecha en que entró en vigor la Constitución Política de la República de Guatemala, encontrando una economía relativamente simple, que dependía básicamente de la agricultura, el sistema tributario que es básicamente el tema central de este estudio, seguía siendo deficiente en su desarrollo y aplicación, era urgente reorganizarlo, se pensaba que con incrementar los impuestos, esa era la solución, pero al contrario no se veían mejoras.

El Coronel Carlos Castillo Armas, promovió la reducción de impuestos y el resultado fue una sensible mejora, la muerte de Carlos Castillo Armas provocó de nuevo crisis en el país, de forma inmediata el Congreso de la Republica nombró al General Miguel Ydigoras Fuentes, Presidente la República de Guatemala, el dos de marzo de 1958. Por primera vez se emitió la Ley del Impuesto sobre la Renta (1559-1962) la cuál fue sustituida totalmente en 1963, fue rechazada por el CACIF, la prensa y los congresistas. En 1962 Miguel Ydigoras Fuentes envió una nueva versión y con fecha primero de julio de 1963 entró en vigencia el decreto 1559. El Coronel Enrique Peralta Azurdia asumió luego la presidencia de la República de Guatemala en 1963, sustituyendo la Constitución Política de la República de Guatemala, por una carta nueva fundamental de gobierno, en 1965 se promulgó una nueva Constitución, el gobierno llevó a cabo reformas al impuesto sobre la renta con el decreto ley 229.

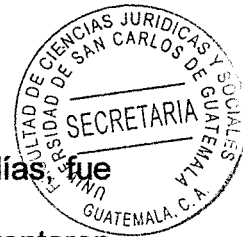


El primero de julio de 1966 se nombró presidente al Licenciado Julio Cesar Méndez Montenegro, finalizando su cargo el treinta de junio de 1970, con el ánimo de incrementar la carga tributaria, trató de acudir al impuesto del timbre.

En la década de 1970 a 1982 los gobernantes fueron Carlos Arana Osorio, Kjell Eugenio Laugerud García y Romeo Lucas, figurando en esta época el movimiento insurgente y contra insurgente del conflicto armado interno, el fortalecimiento del ejército y el ambiente de terror prevaleció en estas fechas. “Un golpe a la economía fue el embargo impuesto por la organización de países exportadores de petróleo, entonces en el gobierno de Carlos Arana Osorio, el Ministro de Finanzas planteó una modificación a los aranceles de exportación y consistía en aumentar con carácter progresivo los derechos de exportación del café, algodón, azúcar, carne y mariscos.

En 1982 un golpe de estado puso fin al gobierno de Romeo Lucas García, fue en el año 1983 durante este gobierno que se planteó de nuevo una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto, el Impuesto al Valor Agregado, promulgándose el decreto Ley 72-83. Oscar Mejía Victores sustituyó al General Efraín Ríos Mont, dio lugar para programar elecciones para una Asamblea General Constituyente y elecciones presidenciales”.

En 1986 tomó posesión de la presidencia Vinicio Cerezo Arévalo, se trató entonces de una nueva reforma tributaria la cual fue impugnada ante la Corte de Constitucionalidad,

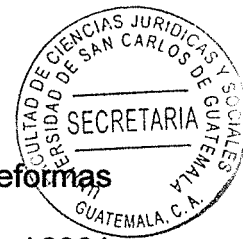


bloqueando en buena parte el cobro de impuestos. En 1990 Jorge Serrano Elías fue elegido presidente, sucediéndole en el cargo Ramiro De León Carpio, ambos enfrentaron crisis fiscales que se vieron notablemente entre los años 1991-1995.

“En 1996, el nuevo presidente fue don Álvaro Arzú Irigoyen, teniendo como meta, impulsar y concluir las negociaciones de paz, que se lograron al fin el veintinueve de diciembre de 1996, dentro de las medidas fiscales adoptadas, se consideró adecuado una reforma tributaria a finales de 1997, la cual de nuevo fue rechazada, específicamente por el aumento al impuesto único sobre inmuebles y ante las presiones recibidas la ley fue derogada y se emitió un nuevo decreto en marzo de 1998”.³²

Para incrementar la carga y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en febrero de 1998, se aprobó la creación de la súper intendencia de administración tributaria, se le asignaron varias funciones a la misma, como, por ejemplo: funciones de cumplimiento del régimen tributario, aplicación de la legislación vigente, recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto recaudación de las municipalidades, en ese mismo año 1998, se trató de impulsar un pacto político entre el Estado y diferentes sectores sociales, tratando de plantear la tendencia del gasto público y de la carga tributaria necesaria para su funcionamiento.

³² Ibid. Pág. 72



Ya en el año 2000 con Alfonso Portillo en la presidencia se intentaron varias reformas fiscales, las que fracasaron de nuevo, habiendo logrado durante este gobierno en el 2001 el incremento del Impuesto al valor agregado del diez por ciento al doce por ciento.

Nuevamente en el año 2004, ya con Oscar José Rafael Berger Perdomo como presidente, planteo una nueva reforma tributaria, modificando el Impuesto sobre la Renta e introdujo un nuevo gravamen temporal denominado impuesto extraordinario y temporal en apoyo a los acuerdos de paz IETAAP, también reformas al impuesto sobre la renta, según decreto 18-2004. Álvaro Colom Caballeros fue presidente de la República de Guatemala, del 14 de enero de 2008 al catorce de enero de 2012, su inclinación por las políticas sociales le ocasionaron al final de cuentas muchas críticas que le causaron desgaste político, en su gobierno se implementó la ley de Extinción de dominio; derivado de una crisis mundial en el año 2008 se reflejó un aumento en la inflación en Guatemala y una disminución en la recaudación de impuestos.

Otto Fernando Pérez Molina fue electo presidente de la República de Guatemala por el periodo del 14 de enero del 2012 al catorce de enero de 2016, sin embargo, debido a los supuestos actos de corrupción denunciados tanto por el ministerio público como por la comisión internacional contra la impunidad en Guatemala, CICIG, se vio obligado a renunciar el dos de septiembre del 2015; durante el periodo que estuvo en la presidencia se aprobó un paquete fiscal que contenía la segunda ley anti evasión y la ley de actualización tributaria, debido a la renuncia de Otto Pérez Molina lo sucedió



interinamente en el cargo Alejandro Baltasar Maldonado Aguirre el tres de septiembre de 2015 al catorce de enero de 2016.

“Jimmy Morales Cabrera fue electo presidente de la República de Guatemala el catorce de enero de 2016 al catorce de enero de 2020, durante este periodo no hubo mayores cambios en los aspectos tributarios de la República de Guatemala. Alejandro Eduardo Giammatei Falla fue electo presidente de la República de Guatemala, el catorce de enero de 2020”.³³

³³ Ibíd. Pág. 32



CAPÍTULO II

2. Relación jurídico tributaria

2.1. Generalidades

Podemos indicar que la relación jurídico tributaria dentro del derecho tributario es como la columna vertebral de un organismo humano, o sea, un andamiaje que permita alcanzar en esta relación la concepción jurídica del fenómeno tributario, es decir, la base primordial para que los fines que se pretenden analizar en este capítulo, nos permitan desarrollar, la terminología, la definición, la naturaleza, qué es la obligación tributaria y sus características.

Además, que: "Derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad publica de crear y percibir tributos, el derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trabara entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo. A su vez, será complementado por otro sector jurídico que le está indisolublemente unido (el derecho tributario formal). Este último proporcionará las reglas mediante las cuales se comprobará ("*accertare*") si corresponde cobrar cierto tributo a cierta persona y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido, que será finalmente ingresante en el tesoro público".³⁴

³⁴ Villegas Lara, René Arturo. Derecho tributario. Pág. 245



En esta definición vemos como el profesor Villegas Lara relaciona varias ramas del derecho involucradas que pretenden una identificación por separado de las mismas.

La relación jurídico tributaria, surge del vínculo jurídico creado al momento de la realización del supuesto de la norma, denominado hecho generador, en razón del cual se crea la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo que posee la potestad tributaria y el sujeto pasivo que realiza el hecho generador y se obliga al pago del tributo.

“El derecho tributario material contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (hecho imponible). Además, son sus normas las que establecen tácita o expresamente quién es el pretensor (sujeto activo), quienes son (sujetos pasivos) y quienes pueden ser (capacidad jurídico tributaria) los obligados al pago”.³⁵

Según este análisis de René Arturo Villegas Lara se refiere a un presupuesto legal para definir la variedad de sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria, dando lugar que se podrían considerar circunstancias objetivas y subjetivas que podrían modificar la manera de aplicar el mandato de pago del hecho imponible y que permita que la relación jurídica principal pueda modificarse cuantitativamente o extinguirse.

³⁵ Ibíd. Pág. 245

2.2. Terminología:

Respecto al manejo de la terminología de la relación jurídico tributaria se consideró adecuado incluir algunos conceptos que se encuentran vertidos en el Decreto Número 6-91 Código Tributario de la República de Guatemala, que fue publicado el tres de abril de 1991 y entró en vigencia el dos de octubre de 1991. Surgió de la necesidad de cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala; así como, para evitar arbitrariedades, abusos de poder y poder normar adecuadamente las relaciones entre el recaudador y los contribuyentes; tal y como lo refiere la parte considerativa del mismo.

Carácter y campo de aplicación.

Artículo 1. Código Tributario. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con la excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. Este artículo es bien importante al aclarar que las relaciones aduaneras y municipales quedan fuera del campo de acción del Código Tributario, probablemente la idea del legislador fue que, para estos importantes rubros del Estado de Guatemala, fueran creados tal y como sucedió normativas estrictamente aparte para verificar el cumplimiento y certeza jurídica de operaciones relacionadas con el giro de las operaciones de cada una de estas instituciones.



Artículo 2. Código Tributario. Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales; 2. Las leyes, los tratados y convenciones internacionales que tengan fuerza de ley y 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

Artículo 6. Código Tributario. Conflicto de leyes. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominaran en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

Este Artículo se redactó para darle el lugar correspondiente a ese Código Tributario como organismo rector que servirá de base para la creación posterior de otras leyes o reglamentos necesarios para su mejor aplicabilidad.

Artículo 9. Código Tributario. Concepto. 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.

Artículo 10. Código Tributario. Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Esta es la clasificación general que se hace de las clases de tributos, porque a pesar que el Decreto Número 58-96 modificó en parte el Código Tributario 6-91, no incluyó o eliminó ninguna de las clases de tributos mencionados en el Artículo 10 anteriormente citado.



Artículo 11. Código Tributario. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

El enfoque de este artículo, es que como veremos más adelante, los contribuyentes pueden generar distintos tipos de tributos, no necesariamente el contribuyente como tal.

Artículo 12. Código Tributario. Arbitrio. Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

Artículo 13. Código Tributario. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Artículo 14. Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure



mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Sobre la determinación de la obligación tributaria, el estado se asegura del cumplimiento de algún tributo que hubiere sido determinado y que el o los contribuyentes no puedan justificar en su actuación, el imperio de la ley se ejecuta y no exime a nadie de su cumplimiento al llevar a cabo alguna liquidación determinada.

Artículo 17. Código Tributario. Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

El estado puede ejercer su condición de ente recaudador, o sea, ejerciendo su función actica de obtener los impuestos establecidos.

Artículo 18. Código Tributario. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias: sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

La calidad de pasivo la obtiene el contribuyente al registrar dentro de su contabilidad la posición de haber contraído una deuda en la determinación de algún tributo decretado por el Estado.

Artículo 19. Código tributario. Funciones de la administración tributaria. Son funciones de la Administración Tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Artículo 31. Código Tributario. Concepto. Código Tributario. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria,

El concepto a que se refiere el Artículo 31 del Código Tributario, es lo que conocemos como el hecho generador, de donde se originan también los sujetos activos y pasivos de la relación jurídico tributaria.

2.3. Definiciones

La idea o el concepto de la relación jurídico 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 jurídico 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, es el vínculo jurídico de obligación que se lleva a cabo 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.

2.4. Naturaleza de la relación jurídico tributaria

Atendiendo a su naturaleza, el tributo puede denominarse de diversas formas, como lo es: tasas, impuestos y contribuciones especiales, en vista que el objeto de la relación jurídico tributaria lo constituye el tributo, el cual se encuentra fundamentado en ley.

Por tributo se entiende, aquella prestación que cumple con las bases de recaudación, creada por normas jurídicas con rango de ley. Exigible a los ciudadanos, por la manifestación de riqueza que reflejan, con el fin de contribuir con el gasto público. “La naturaleza de la relación jurídico tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, constituyen 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”.³⁶

2.5. Obligación tributaria:

En este tema, es conveniente partir de la presencia de la norma jurídica, que no puede obligar a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por dicha norma; es decir, que mientras no se realice el supuesto normativo establecido en ella, no se producirán consecuencias jurídicas para los sujetos ligados al nexo de causalidad. Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia, de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Así podemos concretar que la diferencia entre la relación jurídica y la obligación tributaria es que la relación jurídica es el todo, mientras que la obligación solo una de sus partes.

Es irrenunciable, el Estado no puede renunciar a la obligación tributaria de parte del sujeto pasivo, porque sin él (el tributo) el Estado no puede existir, en vista que esas sumas de dinero sirven para satisfacer las necesidades de los particulares y los gastos de funcionamiento del Estado.

Desde un punto de vista amplio la relación jurídico tributaria surge del vínculo jurídico creado al momento de la realización del supuesto de la norma, denominado hecho

³⁶ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Derecho tributario. Pág. 128



generador, en razón del cual se crea la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo que posee la potestad tributaria y el sujeto pasivo que realiza el hecho generador y se obliga al pago del tributo. El derecho tributario material contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo, con respecto al sujeto pasivo, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (hecho imponible). “Además, son sus normas las que establecen tacita o expresamente quien es el pretensor (sujeto activo), quienes son (sujetos pasivos) y quienes pueden ser (capacidad jurídica tributaria) los obligados al pago”.³⁷

“La conceptualización de la relación jurídico 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 jurídico 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, 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”.³⁸

³⁷ García Solares, Jorge Luis. Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en las multas y recargos aplicados a los contribuyentes por el pago extemporáneo del impuesto al valor agregado. Pág. 69

³⁸ Ibíd. Pág. 58



“La relación jurídico 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”.³⁹

La relación jurídico tributaria tiene las siguientes características:

“Vínculo personalísimo: Consiste en un vínculo personal entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular, atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la Ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que este se lleve a cabo”.⁴⁰

“Obligatoriedad pecuniaria: En Guatemala, siempre consiste en obligación de dar sumas de dinero”.⁴¹

La legalidad: Su única fuente es la Ley, ya que no se reconoce otro tipo de fuente, atendiendo al principio de legalidad.

“Tipicidad expresa: Nace al producirse la situación de hecho prevista en la Ley, identificada en la misma como hecho generador”.⁴²

³⁹ Ibíd. Pág. 60

⁴⁰ Ibíd. Pág. 69

⁴¹ Ibíd. Pág. 71

⁴² Ibíd. Pág. 72



“Autonomía relacional: Tiene características de autonomía, no solamente con respecto a situaciones de derecho privado como a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario”.⁴³

La relación jurídico tributaria principal, tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación) y que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada conforme a que toda acción humana es posible considerarla en su interferencia con otras acciones humanas (interferencias intersubjetivas).

Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, podemos definir a la relación jurídico tributaria principal en un doble sentido: a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); b) Como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel a que la Ley designe como sujeto pasivo.

“Cuando los esquemas tributarios que el Estado construye abstractamente, mediante Ley y en ejercicio de la potestad tributaria, se aplican a integrantes singulares de la comunidad, ya no hay propiamente ejercicio de la potestad tributaria, que se agota

⁴³ Villegas. Ob. Cit. Pág. 246

mediante la emanación de la norma; sino ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo (el Estado como fisco) respecto de un sujeto pasivo que debe presumiblemente efectivizar la prestación pretendida (el tributo). La actividad estatal se desarrolla entonces no como actividad de previsión normativa, sino como actividad realizadora, para cumplir la cual; prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que cree le es adeudado”.⁴⁴

Como todo acreedor, el fisco encamina su actividad a conseguir, mediante la actuación concreta del mandato normativo abstracto, el paso material a sus arcas de una determinada cuota de riqueza privada. Abstracto como norma que establece unos mandatos dirigidos a todos los que sucesivamente y a lo largo del tiempo se encuentren en el supuesto de hecho.

2.6. Características de la relación jurídico tributaria

Es un vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo. Es un derecho público. No es un derecho real, ya que no priva la autonomía de la voluntad del individuo sobre el interés imperativo del Estado. El derecho público es irrenunciable, ya que el fin perseguido es el interés del Estado.

⁴⁴ Villegas. Ob. Cit. Pág. 248



Es una obligación de dar (sumas de dinero o cosas). Consiste en la entrega de una cosa a otro o la transmisión de un derecho. En Guatemala, siempre consiste en la obligación de dar sumas de dinero, su única fuente es la Ley, ya que no se reconoce otro tipo de fuente, atendiendo siempre a los principios de igualdad y legalidad.

Tiene su fuente en la ley. Las leyes son actos emanados del poder legislativo, sin ellas no puede existir actividad financiera.

Nace al producirse el presupuesto de hecho prevista en la ley, o sea, al darse la situación de hecho generador o hecho imponible, ya sea, al describir situaciones o hechos ajenos a toda actividad o gasto estatal, puede consistir en una actividad administrativa o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado. Es autónoma, frente a otras instituciones del derecho público, ya que no depende de ninguna, tiene características de autonomía no solamente con respecto a situaciones de derecho privado como a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario. Su cumplimiento se puede asegurar por medio de garantía real o con privilegios especiales. (Los créditos fiscales son créditos privilegiados y se pueden hacer pagar con preferencia sobre otros créditos). Es originario, porque el poder tributario nace con el Estado mismo.

2.7. Elementos de la relación jurídico tributaria

Hecho generador: Es la relación jurídica o de hecho que la ley establece y que, al ser realizada por un sujeto pasivo, genera la obligación tributaria.



El hecho generador y el hecho imponible también se consideran diferentes. El hecho imponible es la hipótesis contenida en la ley tributaria. El hecho generador, es el hecho concreto, material, real, y que al realizarse coincidiendo con la hipótesis de la ley tributaria, genera la obligación tributaria. Así, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta, en el hecho imponible es la percepción de una renta o ingreso, y el hecho generador de la obligación tributaria es que una persona determinada, realmente perciba una renta.

“La relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”.⁴⁵

“Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, podemos definir a la relación jurídico tributaria en un doble sentido: a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis), b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo”.⁴⁶

“Sujeto activo: Hemos visto como el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico tributaria”.⁴⁷

⁴⁵ Villegas Ob. Cit. 246

⁴⁶ Ibíd. Pág. 247

⁴⁷ Ibid. Pág. 254

Sujeto activo: Es el Estado, o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del IUS IMPERIUM, recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley les otorga tal derecho. Estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio.

Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y esta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuentan con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras. Estas características de los entes tributarios menores no son ilimitadas ya que dependen de la ley, su accionar será siempre un reflejo de la voluntad del Estado.

“Sujeto pasivo: Existe gran diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria, sobre las cuales creo interesante dar somera noticia. Haremos un breve resumen de las principales corrientes de opinión asumiendo el obvio riesgo de toda tarea que pretenda ser sistematizadora. 1) La primera corriente (pensamos que mayoritaria) divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena)”.⁴⁸

⁴⁸ Ibíd. Pág. 247

El deudor tributario: El estudio del sujeto pasivo corresponde al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables por vínculos de solidaridad, sustitución o sucesión. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria. Para efectos de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos, se presentan de la siguiente manera:

Contribuyente: Es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal realizador del hecho imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de destinatario legal tributario, porque es en base a su capacidad contributiva y recursos, el legislador debe crear el tributo. En nuestra legislación se preceptúa que contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Elemento temporal

“Lo constituye el momento en el que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador, la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible, es

necesario que el legislador conceptúe en la Ley, en cuanto al elemento temporal, en qué momento se cumple el hecho generador, y en qué momento se cumple el pago”.⁴⁹ Estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador y el otro en cuanto al periodo de cumplimiento de la obligación tributaria.

Para ampliar lo anterior, el hecho generador se puede realizar en cualquier momento incluso de noche o días inhábiles. En otro contexto, para realizar el pago el contribuyente lo realiza en el tiempo determinado en la ley, que puede ser en el momento de realizarse el hecho generador como lo establece la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, que regula que el impuesto se paga en el momento de emitir el documento afecto al mismo impuesto, o puede llevarse a cabo por semana, por mes, por trimestre o por año; por ejemplo: la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en el artículo 2 de las definiciones, en el numeral 7 que por período impositivo se entenderá un mes calendario, el hecho generador en este impuesto se realizará en cualquier momento y se liquidará por mes.

Los elementos materiales dentro del hecho generador o hecho imponible es la hipótesis legal condicionante tributaria, el hecho hipotético descrito en la ley tributaria, descripción que permite conocer con certeza situaciones en el momento de realizarse dan surgimiento a la obligación tributaria, Objeto impositivo, los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la

⁴⁹ Vichi Linares, Gustavo Adolfo. Violación al derecho al trabajo por parte del Estado cuando a través de la superintendencia de administración tributaria cierra temporalmente negocios. Pág. 44.

percepción de recursos en dinero, por parte del sujeto activo de la relación tributaria para satisfacer sus necesidades financieras y políticas.

El tipo impositivo también llamado elemento cuantificante. En la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la ley, y es el valor que el contribuyente entregara al Estado en concepto de tributo, la base impositiva puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, en todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica, puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible que como su nombre lo indica, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria. Diversos autores señalan al indicar que la determinación de la obligación fiscal consiste en la contratación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida y exigible.

Elemento cuantitativo

Llamado también Base Imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base Imponible.

La Base Imponible, como su nombre lo indica, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria. Diversos autores la señalan al indicar que, “en términos tributarios, definimos



la base imponible como aquella cantidad resultante de la medición del hecho imponible regulado en la normativa de cada tributo; en otras palabras, es la cantidad que se utiliza para calcular los impuestos que va a tener que pagar una persona física o jurídica”.⁵⁰

Otros autores señalan que la determinación de la obligación fiscal, consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. O bien, que la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el único alcance, la obligación. Esa determinación de la obligación fiscal puede darse en cualquiera de los casos siguientes:

Que la realice el mismo contribuyente a lo que se denomina determinación por el sujeto pasivo”;

Que el fisco la determine y el mismo autor la llama determinación de oficio y que conjuntamente lo hagan ambas partes, fisco y sujeto pasivo y se denomina determinación mixta.

En realidad, a efecto del concepto de base imponible, que en su caso se introduzca en la Ley, lo único relevante en relación con esta cuestión es determinar si se

⁵⁰ <https://www.sdelisol.com>. Glosario del Sol. Base Imponible

considera que una definición del tiempo de la anteriormente propuesta (como magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible) implica, tácitamente cualquier tipo de magnitud, (expresada o no en dinero), o se considera preferible añadir alguna precisión; en este sentido recordando que no todos los tributos gravan una manifestación de riqueza en sentido pecuniario; un ejemplo clásico es el Impuesto Único Sobre Inmuebles, que grava la posesión o propiedad de la tierra, pero que no necesariamente significa que el propietario o poseedor tenga suficiente dinero en efectivo para pagar el impuesto.

Elemento impositivo o base impositiva

También se le conoce como objeto impositivo, y es que los tributos persiguen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos dinerarios por parte del sujeto activo de la relación Jurídico Tributaria. Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero por parte del Estado o sujeto activo de la relación jurídico tributaria, para satisfacer sus necesidades financieras y políticas, todas las leyes tributarias tienen debidamente identificado ese elemento, por ejemplo: el Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el objeto de la misma es establecer un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.



Elemento finalista

Se tratará de incluir en esta parte algunos y muchos de otros elementos que permiten identificar en un momento dado algunas circunstancias y operaciones que se deriven del manejo del derecho tributario, es conveniente aclarar que muchos de estos conceptos, también ya se identificaron en otros capítulos, pero es importante señalarlos de nuevo para que el lector vea que, dependiendo de las características de distintos procesos, nos encontramos repetidamente en palabras similares.

La relación jurídico tributaria se compone de los siguientes elementos:

- a) El hecho imponible: Es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.
- b) El sujeto pasivo: Es el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación principal, así como las obligaciones formales, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.
- c) Contribuyente. Es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.
- d) Sustituto del sujeto pasivo: Por imposición de la ley y en el lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa, por lo tanto, se deduce de la existencia de dos tipos de sujetos pasivos: contribuyente y sustituto.

- a) Base imponible: Es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:
- i.) Estimación directa;
 - ii.) estimación indirecta y
- b) estimación objetiva.
- c) Base liquidable: Es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible, las reducciones establecidas en la ley.
- d) Tipo de gravamen: Es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.
- e) Cuota íntegra: Esta se determinará aplicando al tipo de gravamen a la base liquidable o bien la cantidad fijada señalada al efecto.
- f) Deuda tributaria: Está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta; además la deuda tributaria estará integrada en su caso, por: Intereses por mora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos por periodo ejecutivo y por los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del estado.
- g) Domicilio: "Es un elemento esencial para la configuración de las situaciones y relaciones tributarias, para la determinación del régimen jurídico aplicable a ellas, para fijar la competencia de los órganos de la administración tributaria y, en definitiva, para la seguridad jurídica de los diferentes sujetos".⁵¹

⁵¹ Calvo Ortega, Rafael. *Derecho financiero y tributario*. Pág. 195.

Para Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, el domicilio “Es un punto de referencia para el fisco y el lugar en que si puede emplazar y notificar a los contribuyentes, así como exigirles el cumplimiento de algunas obligaciones; de ello se deriva la importancia de su identificación para efectos fiscales”.⁵²

Se incluyen estos conceptos para que se pueda ver que en varios países el significado que se le den a algunos conceptos es parecido y que aplica por igual en situaciones similares que se necesiten.

En ese mismo sentido Cedeño Barahona lo considera como “uno de los elementos más importantes para los efectos del derecho tributario, el cual se establece en relación a las personas naturales, teniendo como domicilio su residencia habitual y a las personas jurídicas el de su domicilio social siempre que esta se lleve a cabo la gestión administrativa y dirección de negocios”.⁵³

Zavala Ortiz afirma que “La definición más completa es aquella que sostiene que es el vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual, ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas”.⁵⁴

⁵² Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. **Derecho financiero**. Pág. 46

⁵³ Cedeño Barahona, Álvaro. **Derecho tributario**. Pág. 99

⁵⁴ Zavala Ortiz, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Pág. 48

CAPÍTULO III

3. Criterios de interpretación de la ley tributaria

Existen dentro de las interpretaciones de las normas tributarias, los modos de interpretación de la Ley tributaria, que se denominan preceptos a favor del fisco “*indubio pro Fiscum*” y preceptos a favor del particular o contribuyente “*indubio contra Fiscum*”, estos criterios han sido sostenidos por corrientes doctrinales encontradas, que no obstante, postulan en común, que por la naturaleza particular de las leyes tributarias, ellas deben interpretarse de acuerdo con criterios especiales, cuando, no obstante la aplicación de las reglas de la hermenéutica jurídica (hermenéutica jurídica o interpretación jurídica, que es un método de interpretación de textos legales, o de la legislación positiva en su conjunto), legales o causales, y que persista la duda acerca de su verdadero sentido y alcance.

Ahora bien, las normas que establecen tributos utilizan generalmente como manifestaciones de hechos imponibles situaciones jurídicas que son reguladas por el derecho civil y que se concretan con la significación económica o sentido económico apreciado por la capacidad contributiva.

Es así que, si bien hoy la autonomía del derecho tributario nos lleva a que este cree sus propias figuras, aquellas no especificadas se encontrarán en los códigos de fondo y serán “importadas” al derecho tributario con todo su contenido civil. La naturaleza de las

relaciones jurídicas se ve influida notablemente por las interpretaciones de la norma tributaria otorgando resultados favorables a uno y unos desfavorables a otro ya sean sujetos activos o pasivos.

Ese principio de favorabilidad se observa con las formas de interpretación quizás más conocidas para los tributaristas “indubio pro Fiscum”, “indubio contra Fiscum”. Ambas expresiones pertenecientes a la época romana que imponía al juez considerar con particular favoritismo la posición del fisco, en el derecho también conocido como *causae favorabiles*.

En contrario sensu el principio “*indubio contra Fiscum*”, es una expresión de sentido amplio, en el cual se encuentra incluido el principio de reserva de ley presumiendo la favorabilidad al contribuyente no permitiendo que un tributo sea impuesto sin tener como base una ley. “En este punto aparece además el concepto de “elusión” que se caracteriza por la falta de razones económicas validas que justifiquen la situación creada por el contribuyente como alternativa al hecho imponible”.⁵⁵

Este autor pretende dar a conocer la dificultad que representa discernir si existe en un momento dado favoritismo a favor el contribuyente, o en su defecto en contra del fisco, precisamente por la naturaleza de las relaciones jurídicas, notablemente influidas por las interpretaciones de las normas jurídicas que cada quien interpreta a su manera, con el ánimo de hacer valer el cumplimiento de sus derechos.

⁵⁵ Albi Ibañez, Emilio. “**elusión y evasión fiscal: la investigación económica**”. Pág. 343



3.1. Modo “in dubio pro Fiscum”

En caso de duda, a favor del fisco. Quienes sostienen esta máxima, argumentan que, en el caso de suscitarse una sospecha, las reglas tributarias deben interpretarse en forma favorable al Fisco.

En apoyo de su aseveración dan las siguientes razones:

- a) Cuando derivado de las respectivas revisiones fiscales, lo dictaminado por el ente fiscalizador se lo trasladan a las altas autoridades a efecto de que ellos decidan la suerte del sujeto activo o contribuyente;
- b) Los impuestos están destinados a satisfacer las necesidades sociales de la comunidad. Si en caso de duda, la ley se interpreta en forma favorable al contribuyente, la carga tributaria de los demás se aumentaría injustamente y en la relación tributaria, la parte más débil es la fiscal, cuya posición es sostenida en forma impersonal por funcionarios de la Administración;
- c) Este principio establece también que en caso de duda la ley favorece al fisco, principio que puede llevar bien al abuso del estado contra el contribuyente, que como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria se encuentra en desventaja;

Vamos a analizar más adelante también el principio “in dubio contra Fiscum”, pero en términos generales estos dos principios son difíciles de aplicar la relación jurídico tributaria, por cuanto la única finalidad en la interpretación debe ser obtener justicia, no el apoyo al fisco o el apoyo al contribuyente. En caso de tener que utilizar alguno de los

dos principios, es preferible el principio de in dubio contra el fisco o in dubio pro contribuyente, por la posición de desventaja del contribuyente frente al estado y por principio de justicia tributaria.

3.2. Modo “*in dubio contra Fiscum*”

Desde esta perspectiva que en caso de duda debe favorecerse al contribuyente, este criterio de interpretación adquiere relevancia en materia de la relación jurídico tributaria, no solo porque surge como una regla excepcional ante la ausencia de reglas aplicables al derecho tributario, sino porque la administración tributaria tiene las facultades de desplegar toda una serie de elementos que le permiten en un momento dado supervisar las actividades del contribuyente, con la finalidad de probar los elementos constitutivos de faltas y por lo tanto, se conviertan en juicios de valoración para imponer sanciones, considerando la posición del contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Lo anterior aplica en las repercusiones que representa cuando los auditores fiscales dictaminan sin mediar las consecuencias de las auditorías fiscales realizadas.

Además, los juicios de valoración para imponer sanciones, considerando la posición del contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Lo anterior aplica en las repercusiones que representa cuando los auditores fiscales dictaminan sin medir las consecuencias de las auditorías fiscales realizadas.



Las decisiones de la Administración tributaria deben fundarse en los hechos probados

“La determinación de tributos y la imposición de sanciones tienen que fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el código de procedimiento civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos”.⁵⁶

Al mencionarse el hecho de que las decisiones de la administración tributaria deben basarse en hechos probados, es donde radica el problema del asunto litigioso, en vista que los auditores fiscales, muchas veces carecen de experiencia en las distintas y variadas formas de operar de muchas empresas, hay infinidad de algunos negocios de distinta índole, que reúnen distintas maneras de registrar sus operaciones tanto de producción como de registro de sus operaciones contables y financieras.

“Es importante resaltar que la mayoría de la doctrina ha concentrado el estudio de la prueba en el escenario litigioso, es decir, cuando existe un proceso donde el juez de manera imparcial e independiente realiza un juicio de valoración sobre la responsabilidad de la carga de la prueba que corresponde a cada una de las partes en litigio, verifica los hechos, valora los elementos probatorios y con base a ello adopta una decisión que plasma en su sentencia. Lo anterior en un escenario tributario sirve para advertir que en estos procesos en que la prueba, antes de llegar al proceso judicial debe transitar en el procedimiento de gestión fiscal y, por tanto, su valoración debe responder a las exigencias probatorias de la normativa fiscal y de manera residual al régimen

⁵⁶ **Barros Estepa, Jaime Antonio. Análisis del principio “in dubio contra fiscum”.** Pág.125

probatorio general. Es decir, que la idoneidad de las pruebas en materia fiscal atiende en primer término a las exigencias legales específicas”⁵⁷

Da lugar a pensar que, debido la actividad de la autoridad tributaria, en donde reúne varios elementos de juicio que le permite realizar un juicio de valoración, adopta una actitud de juez y parte que puede en un momento determinado desvirtuar la esencia del principio de justicia muy importante en este caso.

“En esta línea de pensamiento cuando la administración utiliza medios de prueba semejantes a los procesales para comprobar los presupuestos de legitimidad de sus actos, ello es porque tales medios son comunes a cualquier actividad de conocimiento humano; pero los principios jurídicos por los que se rige esta utilización son distintos de los que presiden la prueba procesal.

Es por esta razón, que algunos manifiestan que “...en el procedimiento administrativo solo puede hablarse de prueba en sentido impropio”, y que por consiguiente es la justicia ordinaria -administrativa- la que en el juicio debe hacer el control de legalidad a posteriori y entrar a verificar si la autoridad tributaria promovió sus actuaciones ajustadas a las reglas y en derecho, es decir, si realizó correctamente su actividad de comprobación”.⁵⁸

⁵⁷ Ibid. Pág. 125

⁵⁸ Ibid. Pág. 125



La actividad de comprobación de las pruebas es importante, sobre todo si la administración utilizo medios de prueba semejantes a los procesales para justificar sus decisiones. Se habla también de la posibilidad de pruebas en sentido impropio, lo que da lugar a que puedan faltar cualidades convenientes según las circunstancias o carencia de ciertas propiedades para las pruebas.

En el análisis del modo “indubio contra Fiscum” vemos que “Las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente. Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos”, se trata de un presupuesto aplicable al momento de la valoración probatoria y previo a la decisión de la autoridad tributaria que se traduce en una causa favorable al contribuyente, de donde surge el interés de abordar el tema.

Lo primero que se observa es que la oportunidad legal para aplicar este principio es al momento de practicar la liquidación oficial del impuesto o de fallar los recursos, es decir, que la obligación recae inicialmente sobre la autoridad tributaria quien debe establecer en qué casos existe vacío probatorio y si no es posible eliminarlo debe decidir a favor del contribuyente, sin embargo, se considera que hoy día los contribuyentes en Colombia están huérfanos de una verdadera aplicación de este principio, con actuaciones

administrativas en sentido contrario lo cual hace que se incrementen innecesariamente los litigios fiscales.⁵⁹

Se hace de nuevo énfasis en que la aplicación de este modo de análisis, si tomamos en cuenta que, si la autoridad fiscal no cuenta con todos los elementos, es decir, con todas las pruebas debidamente sustentadas, la decisión que corresponde es fallar a favor del contribuyente, cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos.

Bajo el principio de certeza jurídica se considera que, ante la duda originada de la insuficiencia probatoria, la autoridad fiscal no puede imponer al contribuyente, sanciones ni cargas adicionales a las ya declaradas e informadas por él, puesto que la ley obliga a que en tal evento se aplique el principio “*indubio contra Fiscum*”, lo cual no ocurre en la práctica, donde surge la necesidad de realizar un análisis crítico sobre el tema propuesto”.⁶⁰

En el fondo de este trabajo de tesis, precisamente ese es el planteamiento que motiva este estudio, es decir, que existen en nuestro país infinidad de casos abiertos que no cuentan con la totalidad de las pruebas que permitan entonces, sancionar con nuevas cargas tributarias, más intereses, mora, gastos administrativos, situaciones que ya no proceden, pero que si han dejado de por medio abierto casos que siguen sin resolverse y que acarrearán incertidumbre en los contribuyentes.

⁵⁹ *Ibíd.* Pág. 127

⁶⁰ *Ibíd.* Pág. 128



Uno de los temas que preocupan en general a los contribuyentes, versa sobre el hecho que, no obstante haber aportado todas las pruebas que soportan los hechos por ellos declarados, en el momento que la autoridad fiscal realiza la actividad comprobatoria de esos hechos, se presente ausencia y/o una bajo nivel de recaudo probatorio, respecto de los hechos que según la autoridad fiscal han de probarse, de donde puede surgir lo que el legislador ha denominado “como vacío probatorio”.

Se aclara por supuesto, que el vacío es sobre los hechos que el contribuyente no está obligado a probar en esa etapa inicial, pues no se trata de aliviar la responsabilidad probatoria del investigado, sino de confirmar la existencia de todas las pruebas que debe poseer el contribuyente respecto de sus hechos y valores denunciados en sus declaraciones tributarias, sin embargo, como los hechos generadores de impuesto en su mayoría se originan en transacciones económicas que involucran a terceras personas, respecto de las comprobaciones sobre esos terceros, pueden generarse vacíos probatorios que lleven a la autoridad fiscal a dudar sobre la realidad de tales transacciones, dudas que debe resolver la autoridad fiscal y, si no puede eliminarlas, tampoco trasladar al investigado la carga de la prueba; y es aquí donde debe aplicarse el principio “*indubio contra Fiscum*”⁶¹

Se trata entonces, de incluir más información y experiencias que el tema de la prueba en el campo fiscal es muy extenso y puede presentar aristas de variedad de maneras, que al final el contribuyente no tendría por qué verse afectado cuando de la carga de la

⁶¹ Ibíd. Pág. 131

prueba se trata, porque dependiendo de las transacciones sujetas a investigación de parte del ente fiscal, hay casos en que en una operación o en una transacción, pueden estar involucradas dos, tres o varias personas, que el contribuyente primer afectado en este proceso, no puede ni sabe las circunstancias de como manejan estas terceras personas sus registro y operaciones contables, por lo tanto, también en estos casos, es donde se cree la importancia de la aplicación del principio "*indubio contra Fiscum*".

"Los hechos económicos que están previstos en la ley como presupuestos de las cargas y obligaciones tributarias, son ejecutadas por el contribuyente con la finalidad de declarar y pagar los impuestos generados por la ocurrencia de tales hechos. Este tema se aborda desde la perspectiva de la obligación que tiene el contribuyente de probar los hechos económicos ejecutados en desarrollo de su actividad, presupuesto esencial para la aplicación del principio "*Indubio contra fiscum*", que no implica exonerarlo de dicha obligación.

Para el estudio se abordan dos temas básicos en materia probatoria a saber: quien debe probar y para quien se prueba, es decir, nos apartamos del concepto de carga dinámica de la prueba para efectos fiscales, y decimos entonces que estamos frente del "deber-obligación de aportación", porque al tratarse de un procedimiento de comprobación en donde el contribuyente investigado ha denunciado previamente unos hechos y valores en la declaración tributaria, es lógico que sea el quien posea las pruebas y por ende este obligado a suministrarla a la autoridad fiscal cuando esta actúa para comprobar la realidad y veracidad de tales hechos.

La razón de porque no resulta valida la aplicación de concepto de la carga dinámica de la prueba es porque resultaría ilegal su traslado a una de las partes, es decir, el deber de aportación probatoria de un contribuyente frente al estado no es una variable flexible respecto a la cercanía de la prueba.

Precisado lo anterior, debe decirse que corresponde probar a quien afirma o pretende algo respecto de los hechos constitutivos de su pretensión y quien contradiga la pretensión de su adversario o contraparte tiene la carga de probar los hechos modificativos, impeditivos o extintivos de aquella pretensión. En derecho tributario el primero en afirmar la existencia de hechos que generan obligaciones fiscales es el contribuyente, en consecuencia, es quien está obligado a probar lo consignado en su declaración tributaria, y cuando la autoridad fiscal pretenda negar o formular una hipótesis contraria o distinta, está obligada a probar sus pretensiones”.⁶²

O sea, el contribuyente es quien, a través de la presentación de sus distintas declaraciones ante el fisco, posee en primera instancia, toda la documentación de soporte generada a través de sus políticas y procedimientos de control tanto administrativos y contables, que se generaron por medio de personal capacitado y supervisado, ahora bien, puede ser que algunos o muchas situaciones no pueden ser probadas y que por lo tanto hay necesidad de que se apliquen criterios tanto del contribuyente como de la autoridad fiscal.

⁶²Ibíd. Pág. 133

“Veamos, por ejemplo, el caso de un contribuyente que está haciendo uso del derecho a un gasto o deducción de una compra para reducir su base impositiva, se asume como un hecho colectivo, puesto que interviene un tercero, en este caso el sujeto en un eventual proceso de comprobación por parte de la autoridad tributaria supera su carga probatoria entregándole toda la documentación que soporta la compra, tales como factura, comprobante de pago y fletes.

Pero si la autoridad fiscal pretende corroborar la realidad del hecho decide confrontar estas pruebas con las del proveedor y transportista que se encuentran con la situación de que a ninguno pudo localizar la administración y, además, se enfrentan a una “incertidumbre o duda sobre la realidad de la operación de compra”, la cual está obligada a resolver, bajo el criterio de carga probatoria, puesto que para el caso del ejemplo, el sujeto investigado cumplió con su deber de producción de prueba y si la administración no tiene modo de eliminarla se debe aplicar de forma favorable al contribuyente.

Vemos entonces como opera el traslado de la responsabilidad de aportación de la prueba cuando la autoridad fiscal desea ir mas allá, y encamina toda su actividad comprobatoria a construir una hipótesis de inexistencia de la operación con el fin de rechazar el derecho a la deducción o gasto que ha solicitado el contribuyente en su denuncia rentística. Este cambio de rol de la autoridad fiscal cuando actúa como parte, lleva que aplique igualmente toda la obligatoriedad de la probanza conforme los medios y calidad de prueba, es decir, el reconocimiento de principio analizado aplicaría en contra de su propia incapacidad de probar la hipótesis pretendida, con cual hace que en la práctica se haga



más difícil aplicar el principio “indubio contra Fiscum”, pues se entraría en terrenos de autoincriminación.

Esta “duda” recurrente es propia del derecho tributario, puesto que la calidad de prueba ofrecida por los contribuyentes investigados en la mayoría de las veces son documentos privados, pruebas que son vulnerables a su alteración o fabricación posterior a los hechos, razones que en principio llevan a que la autorización fiscal deba siempre confrontarlos con otros medios de prueba”.⁶³

En este caso cuando se menciona el concepto de “hecho colectivo”, nos referimos a situaciones referidas talvez a circunstancias que en una operación o transacción intervienen dos o más personas, las que tuvieron participación directa en la realización de un negocio que dificulta cerrar el círculo de toda la transacción, por lo tanto, la autoridad fiscal, tiene que buscar la manera de involucrar a todos los participantes ubicando la documentación que cada quien tuvo que haber generado para que los provea de documentación autorizada como por ejemplo, facturas autorizadas, órdenes de compra, pago de derechos arancelarios si fuera el caso, comprobantes autorizados de honorarios profesionales, fletes, etc.

“De otra parte, no puede desconocerse que la mayoría de los Estados y gobiernos tienen la tendencia a imponer una carga fiscal cada vez más alta, y ello hace que la cultura tributaria en el ciudadano se resienta y reaccione de forma negativa al resistirse en

⁶³ Ibid. Pág. 135

contribuir con esas cargas impositivas buscando alternativas legales y/o fraudulentas para aliviar o eliminar sus obligaciones fiscales. Estas situaciones que son objeto de estudio en cada uno de los países en el mundo y que tienen sus indicadores de fraude y evasión por cada tipo de impuesto, cultura del no pago de impuestos que definitivamente está influenciada por los altos índices de corrupción y despilfarro de los recursos públicos por parte de los gobernantes”.⁶⁴

Es lamentable aceptar y reconocer el comentario anterior, pero este tipo de cultura como bien se menciona ha ido quedando enraizado en la mayoría de países sobre todo los de América Latina, en donde los contribuyentes no reconocen o quieren hacerse los que no saben que la tributación en realidad es importante para el sostenimiento de un país, sin embargo, tenemos que estar conscientes que mucho del dinero de los tributarios, los gobiernos lo utilizan para gastos de funcionamiento, corrupción, compra de voluntades y aumento de la burocracia en todas las instituciones.

Guatemala no escapa de esta realidad, y en pleno año 2021 nos encontramos ante una corrupción como nunca antes se había vivido y de parte de toda la ciudadanía, ha manifestado su descontento llevando a cabo múltiples manifestaciones que en realidad no han logrado su cometido, es más, las autoridades de gobierno han sabido aprovechar la ambigüedad que tienen muchas leyes del país, al punto que muchas de sus atrocidades se encuentran debidamente en ley, es lamentable reconocerlo pero de todos es sabido la inoperancia de todos los poderes del Estado de la República de Guatemala.

⁶⁴ Ibid. Pág. 136



CAPÍTULO IV

4. Principios procesales de la jurisdicción tributaria

4.1. Conceptos

El derecho procesal tributario es el conjunto de normas y principios que tiene por objeto de estudio los procesos jurisdiccionales y procedimientos administrativos impugnatorios de actos de la administración tributaria.

Íntimamente ligado a los principios de justicia tributaria formal, por lo tanto, en materia tributaria la legalidad, la reserva de ley, la seguridad jurídica, los principios de seguridad tributaria, encontramos la ley como vehículo generador de seguridad jurídica, de certeza jurídica que debe hacerse patente, no se da más que a partir de este punto, tenemos que entender, estudiar las diversas vías, tanto administrativo como jurisdiccionales de impugnación de actos contrarios a los aspectos judiciales que se enmarcan, porque se vincula el ámbito administrativo con el ámbito jurisdiccional.

Debemos tomar en cuenta que las constituciones reconocen la tutela judicial o las garantías del debido proceso no solamente en el ámbito jurisdiccional, sino en el ámbito de los procesos que se resuelven ante los diversas instituciones del área judicial, sino también se reconoce en relación con los procedimientos administrativos, por ejemplo, el gran criterio de garantía procesal, las sentencias debidamente

probadas y fundamentadas en el área del derecho, o las sentencias por parte de los jueces y magistrados, es una garantía procesal inherente a tanto los procedimientos administrativos como los procesos jurisdiccionales en la sede del organismo judicial, por eso el ámbito del derecho procesal tributario se encuentra vinculado tanto en el ámbito de los procedimientos administrativos como los que se debe substanciar ante los diversos estamentos del órgano judicial, en todos y cada uno de ellos inevitablemente se tendrá que hacer presente los principios de justicia tributaria formal, hay muchos criterios jurisdiccionales sobre esta materia, pero se pueden incluir dos criterios de la Corte de Constitucionalidad que tienen que ver con seguridad jurídica y certeza jurídica y precisamente del derecho procesal tributario y para esto tenemos dos sentencias de la Corte de Constitucionalidad.

Sentencias de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala

“Si bien, la seguridad jurídica se refiere al sistema establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que solo aplican a conductas posteriores y no previas a su vigencia, que son claras, que tienen cierta estabilidad y que son dictadas adecuadamente por quien esta investido de facultades para hacerlo; este principio también abarca el conocimiento que tienen los sujetos en cuanto a la ley que regirá la tramitación de tanto los procesos administrativos o judiciales ya que los sujetos de derecho deben poder desenvolverse con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos y del marco regulatorio que los rige”.



Gaceta No.89. Expediente 928-2007. Sentencia de 03-09-2007

Vemos entonces que el criterio de la Corte de Constitucionalidad, no está lejano de lo que entendemos como las ciencias jurídicas tributarias, lo cual es lógico visto desde ámbito de lo anotado anteriormente. Otra nota de la Corte de Constitucionalidad indica:

Para que el derecho a la tutela judicial efectiva se estime respetado, quien acuda ante el ente jurisdiccional, además de acceder al mismo y de que sus pretensiones se deben gestionar conforme al debido proceso, debe encontrar solución a la controversia formulada, mediante la emisión de resoluciones fundadas y motivadas, que den respuesta o solución al debate sometido a conocimiento del tercero imparcial que es el juez. Los tribunales de amparo deben velar, ante denuncias de resoluciones imperfectas, que tales señalamientos no sean tales que degeneren en inacceso a aquella debida tutela judicial.

Gaceta No. 81. Expediente 1066-2006. Sentencia de 16-08-2006

Podemos observar entonces que la Corte de Constitucionalidad sitúa este principio de seguridad jurídica y certeza jurídica en los artículos 2 y 3 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

¿Cuál es la diferencia entre seguridad jurídica y certeza jurídica?

La certeza jurídica se entiende como una nota conceptual del principio de seguridad jurídica, dicho de otra manera el principio de seguridad jurídica tiene tres notas conceptuales: certeza, objetividad e interdicción de la arbitrariedad, esto es en la doctrina o sea, en el ámbito de las ciencias jurídico tributarias, suele suceder que algunos tribunales o la corte de constitucionalidad entienden la certeza jurídica como un principio autónomo y por lo tanto, distinto del principio de seguridad jurídica, al final la certeza jurídica pretende la estabilidad del derecho en sentido jurídico positivo.

¿Cuál es la diferencia entre el principio de legalidad tributaria y el principio de reserva de ley en el derecho tributario?

El principio de legalidad tributaria indica que todas las prestaciones patrimoniales que sirvan para sufragar los gastos públicos del estado deban ser creados mediante ley, pero ahora bien, el principio de reserva de ley indica que la Constitución Política de la República de Guatemala reserva determinada reserva a la ley, la ley solo puede ser creada por el organismo Legislativo, ahora bien, en el ámbito tributario los elementos de cuantificación del tributo, los elementos que sirven para cuantificar o calcular el tributo puedan ser definidos a través de la ley.

¿Qué diferencia hay entre exenciones y beneficios tributarios?

Las exenciones son normas jurídicas que derogan la eficacia del hecho imponible, una exención lo que hace es derogar la obligación tributaria que nace del hecho imponible en

un caso en concreto, por ejemplo: tenemos exenciones del Impuesto sobre la Renta como el caso de la Universidad de San Carlos de Guatemala, está exenta del Impuesto sobre la Renta, que sucede: la USAC percibe algunos ingresos, los ingresos podrían ser constitutivos de renta, nace la obligación tributaria, pero, existe una norma de exención que deroga la existencia de esa obligación tributaria y por esa razón, este sujeto en particular todo lo que se encuentre en esa lógica no paga el tributo ahora bien, entonces como diferenciamos las exenciones de los beneficios tributarios; los beneficios tributarios son normas jurídicas que significan al final del camino, el no pago de un tributo, pero por razones extra fiscales, es decir, el legislador quiere hacer patente o hacer concretar un derecho fundamental en la Constitución, podemos anotar un ejemplo sencillo como el de las Zonas francas, en el que una empresa usuaria de las Zonas francas genera rentas, crea ingresos.

por lo tanto, debería pagar el Impuesto sobre la Renta, analizamos y nos preguntamos: ¿Hay capacidad de pago? ¿Si, si hay capacidad de pago, o sea, si hay capacidad contributiva entonces por qué este sujeto, empresa o usuario de las Zonas francas no paga el tributo? porque acá los que se pretende es realizar un fin extra fiscal, en este caso un derecho fundamental, en este caso el derecho al trabajo.

El Estado dice: Yo renuncio a la recaudación en este ámbito en particular porque a mí lo que me interesa es que se generen de la manera más amplia y masiva posible puestos de trabajo, entonces todo lo que implica o traduce en el no pago del tributo aun existiendo capacidad contributiva pero por causa de un derecho fundamental eso se entiende por

beneficio tributario, ahora bien, hay exenciones de naturaleza extra fiscal y hay exenciones de naturaleza técnica, las exenciones pueden ser beneficios tributarios, pero no siempre son beneficios tributarios, cuando las exenciones existen por razones técnicas, es decir, por ausencia de capacidad contributiva, no son un beneficio tributario, sino que operan bajo la lógica de la capacidad contributiva.

¿Este es el caso del *mínimum vital* permitido que el estado no lo puede gravar, pues lo necesitamos para cubrir nuestras necesidades, entonces en una exención? Sí, ¿es un beneficio tributario? No, simplemente es una exención técnica, no existe capacidad contributiva, no existe riqueza idónea o apta para sufragar los gastos públicos.

4.2. Clasificación de la Ley procesal

Los principios de Justicia Tributaria: Los vamos a dividir en:

- a) Principios de Justicia Tributaria Material y
- b) Principios de Justicia Tributaria Formal.
- c) Los Principios de Justicia Tributaria Material definen el contenido del tributo.

Dentro de los Principios de Justicia Tributaria Material, tenemos el Principio de Igualdad en el ámbito tributario, siendo proyecciones de este principio, los principios de generalidad, principio de capacidad contributiva y principio de progresividad.

Los principios de Justicia Tributaria Formal, definen el modo en el que deben nacer a la vida jurídica los tributos o ser aplicados y los clasificamos en el principio de legalidad, el principio de reserva de ley y el principio de seguridad jurídica.

El principio de legalidad en materia tributaria, tiene su origen en el estado moderno, estableciendo la famosa frase No taxation without representation (principio de auto imposición: lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado), teniendo como significado: Las prestaciones patrimoniales para la cobertura del gasto público deben ser creadas mediante normas del poder legislativo (Ley). Su trascendencia inspira que se puedan utilizar los recursos de administración por la vía administrativa o por la vía jurisdiccional.

El principio de reserva de ley en materia tributaria, siendo su significado: todos los elementos de cuantificación del tributo deben ser creados mediante Ley; siendo los elementos básicos sobre los que la ley debe manifestarse el hecho imponible o hecho generador, la base imponible, o sea, las reglas de cálculo del hecho imponible y traducirlo a una cifra; el tipo de gravamen y las exenciones o supuestos de no sujeción y los beneficios tributarios.

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria tiene tres características en la doctrina a saber: Certeza, objetividad e interdicción de la arbitrariedad, las dos primeras se refieren a la norma jurídica, o sea, la norma jurídica que debe nacer del poder legislativo, mientras que la interdicción de la arbitrariedad va dirigida más que todo al

quehacer de la administración tributaria, ahora bien, se tratara de indicar más respecto a cada una de ellas por separado:

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, contempla la estabilidad del derecho, la estabilidad en el tiempo, refiriéndose a que la derogación o reformas tributarias se realicen de forma expresa, es decir, la norma posterior en el tiempo e igual o mayor jerarquía, indicar claramente cuál es la norma anterior que se deroga o en qué sentido se entiende la reforma de tal o cual artículo de la norma precedente, porque al no establecer claramente todo esto, estaríamos claramente violando el principio de seguridad jurídica en materia tributaria.

El principio de objetividad en materia tributaria, es decir, lo que el legislador pretende dejar normado en sus presupuestos, deben ser hechos en base a formas, hechos o actos objetivos, es decir, no subjetivos, en caso de no ser así, estaríamos también en una situación de violación al principio de seguridad jurídica. El principio de interdicción a la arbitrariedad, trata de la prohibición a la administración pública (tributaria) de actuar fuera de las competencias establecidas por la ley, como, por ejemplo: desviación de poder, exceso de poder y omisión del deber.

4.3. Interpretación de la ley procesal

El concepto interpretar representa explicar, comentar, aclarar, exponer, descifrar, entender, comprender, etc. el significado o interpretación de un concepto; en el caso de

materia tributaria, se tiene que entender que la legislación tributaria, cuenta con sus propias disposiciones a efecto de lograr que la relación sujeto activo-sujeto pasivo sea de tal manera que se logren los objetivos de recaudación de los tributos.

“Como la ley tiene que ser constantemente aplicada, en la vida ordinaria del hombre corriente, en los tribunales de justicia, por los magistrados y más autoridades en toda las clases de actos de la vida pública, y por parte de los estudiosos del derecho, la interpretación es una verdadera necesidad”.⁶⁵

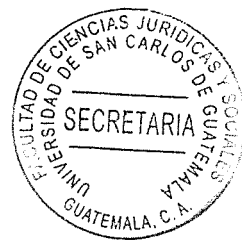
Por lo tanto, como interpretación tributaria, “debemos entender, que se refieren a todos aquellos mecanismos que se utilizan para determinar el verdadero sentido de las normas tributarias.

“Ningún jurista consiguió elegir, con razones plenamente justificadas, uno de los métodos como el correcto y repudias a los demás, ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial de modo que el intérprete debe saber excogitar aquel o aquellos métodos que lo conduzcan a la solución más justa entre todas las posibles”.⁶⁶

Para la investigación que se lleva a cabo es de gran importancia los siguientes métodos de interpretación:

⁶⁵ Egas Reyes, Pablo. Profesor del área de derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador; coordinador de la especialización superior en derecho procesal

⁶⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos Maria. **Derecho Financiero**. Pág. 99



Método literal

La autora Gladys Monterroso indica que “los términos son analizados mediante el estudio gramatical etimológico, los fines de este método son, asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica, filosóficamente significa aplicar rígidamente las ideas racionalistas, por lo que según los analistas, utilizarlo exclusivamente es insuficiente, más aun en el campo de los tributos por la limitante que conlleva ajustar hechos reales a la literalidad de la ley, ya que con lo cambiante que es la sociedad, la ley no es siempre reflejo de la realidad y uno de lo más aplicables según este análisis es el derecho tributario, por su misma esencia tan vertical, en contraposición a los cambios y que diariamente sufre la sociedad y las nuevas formas de fomentar la riqueza, elemento esencial, para el pago de tributos”.⁶⁷

El jurista de la Garza indica al respecto sobre dicho método, estableciendo que “es un principio de derecho impositivo el que, en la aplicación de los tributos, deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos que la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos”.⁶⁸

El método literal llamado también gramatical, busca encontrar el verdadero sentido y significado de la norma, basándose en el significado de sus palabras, como consecuencia la norma se interpreta en su sentido literal y estricto.

⁶⁷ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Pág. 107-108

⁶⁸ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 53

Valdez Costa emite su criterio, siendo este contrario al método literal indicando que “la limitación al examen literal de los vocablos utilizados en la ley, es la negación del concepto de interpretación que tiene como objetivo esencial determinar su verdadero significado y que, por lo tanto, requiere la corrección de los vocablos utilizados impropriamente por el legislador”.⁶⁹

Método de la realidad económica

Gladys Monterroso, manifiesta que este método “surge en Alemania y establece que las leyes y normas de carácter tributario, deben ser interpretadas de acuerdo a los siguientes elementos: a) finalidad de la norma: se refiere al objeto de la norma; b) el contenido económico de la norma: alude al significado económico de la norma y c) el desarrollo de las circunstancias: apunta a los hechos como han sucedido en la realidad. En materia tributaria, este método colabora para lograr la justicia y equidad”.⁷⁰

Con respecto al método de interpretación tributaria, Villegas indica que “la interpretación según la realidad económica se basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica”⁷¹

⁶⁹ Valdez Costa, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Pág. 280

⁷⁰ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Pág. 110-111

⁷¹ Villegas Lara, Héctor René. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 170-171

Concluimos que este método es propio en cuanto a la interpretación de las leyes impositivas, toma en cuenta la capacidad contributiva de las personas obligadas basándose en factores esenciales, con la exclusiva finalidad de llegar a descubrir el verdadero significado o sentido de la norma tributaria.

Método histórico

Enfocados en la rama del derecho la cual se basa esta investigación, el método histórico lo definimos como aquel método específico de suma importancia para la interpretación de las normas tributarias, enfocándose en la evolución del derecho tributario con el paso de los siglos, buscando el significado de las leyes atendiendo a la historia fidedigna de su institución, es decir, estudiar las normas desde sus orígenes hasta sus más recientes modificaciones, con el objeto de aplicar las leyes impositivas de forma adecuada.

Con respecto al método indicado, Gladys Monterroso, se manifiesta sobre la importancia que tiene el derecho tributario, debido a que este “plantea la evolución de la norma tributaria, dependiendo de las nuevas condiciones de cambios en la sociedad y sus necesidades, tanto de tipo socio económico, como financiero, cultural y tributario o de cargas, las normas tributarias contemplan planteamientos que dejan de tener algunas concordancias con las nuevas condiciones de vida, siendo la Ley, fuente del derecho tributario, debe adaptarse a las nuevas circunstancias de vida, ante todo tomando en cuenta que en países como el nuestro, las necesidades políticas del gobierno en turno, hacen que todas las leyes tributarias tanto generales como específicas, sufran

constantes cambios, que hacen necesario mantenerse actualizado e interpretar la legislación de acuerdo a la evolución de la misma, utilizando el momento histórico que se vive”.⁷²

Método lógico

Es un método interpretativo, que procura establecer el espíritu de la ley, buscando encontrar el significado y alcance de la norma, armonizando con las demás leyes su contenido y utilizando la lógica jurídica.

“Trata de averiguar lo que quiso decir el legislador, para ello se reconstruye el pensamiento del mismo, acudiendo a debates legislativos, exposición de motivos, circunstancias que prevalecían en la época en que se creó la norma, para conocer el verdadero sentido de su expedición; es el método utilizado por los seguidores de la escuela subjetivista”.⁷³

Método sistemático

En cuanto a este método de interpretación denominado sistemático, establece que las normas deben ser interpretadas en relación al ordenamiento jurídico del Estado de Guatemala, y así encontrar el verdadero sentido de la ley y lo que quiso dar a entender

⁷² Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Pág. 110

⁷³ *Ibíd.* Pág. 111



el legislador, como consecuencia se descarta la posibilidad de ser analizadas las normas de forma aislada.

La interpretación sistemática es la que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Procura el significado atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte.

En ocasiones nos lleva a la construcción del derecho, cuando en un sistema jurídico determinado, se encuentren enunciados particulares carentes de algún elemento que les otorgue la claridad suficiente para determinar su alcance dispositivo, en cuyo supuesto es necesario acudir a los demás enunciados para complementar el o los incompletos o confusos. Más aun, la interpretación sistemática se apoya no solo en la conexión material entre los preceptos y en las razones lógicas que apelan a la unidad íntima de conexión de los apartados de un artículo, sino también en las razones históricas o los antecedentes doctrinales.

CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico tributario para establecer los efectos de las interpretaciones de las normas tributarias en Guatemala

5.1. Problemática en Guatemala

Guatemala no queda al margen de la problemática que se nos presenta en la interpretación de las normas tributarias. Las leyes en general son creadas por los legisladores, estas tienen partes oscuras, ambiguas y contradictorias, o sencillamente tienen lagunas, situaciones que, al pretender aplicar la ley a los casos reales, conducen a los problemas, a la confusión o sencillamente, al camino de la Litis. Las leyes y normas en Guatemala no son ajenas a esas circunstancias y más aún, en el caso de las leyes tributarias.

Al presentarse los proyectos de Leyes al Congreso de la Republica, participan muchos intereses que pretenden tratar de mantener sus derechos, que los ven amenazados con la creación de nuevas leyes tributarias y esos proyectos de ley creados por técnicos, expertos en la materia; los textos son cambiados, suprimidos o sencillamente les insertan otras palabras que producen las ambigüedades que se enumeran al inicio y hace necesario que los interesados tengan que buscar el sentido de la ley.

Derivado de la necesidad de obtener recursos, el Estado lleva a cabo revisiones y auditorias en los lugares de trabajo de los particulares o contribuyentes, quienes, de

acuerdo a preceptos legales, se encuentran en la obligación de prestar todo tipo de apoyo, para lograr el objetivo propuesto. Si las leyes y normas tributarias si no se interpretan adecuadamente, los resultados no siempre se encuentran apegados a la realidad y responsabilidad del contribuyente, lo cual tiene repercusiones de tipo jurídico, económico y social.

Estas Auditorías, contemplan ajustes, reparos y observaciones a través de resoluciones, que no siempre se encuentran apegados a la realidad y responsabilidad del contribuyente, por distintos motivos, como por ejemplo: La incorrecta aplicación e interpretación de la Ley por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, específicamente los principios contenidos en la Constitución Política de República de Guatemala, en cuanto a temas tributarios se refiere, o sea, Principios Constitucionales relacionados con el Principio de Generalidad, Principio de la capacidad de pago, Principio de Igualdad, Principio de progresividad, Principio de seguridad jurídica, Principio de proporcionalidad, Principio de interpretación de la ley, etc.

5.2. Aporte del Derecho comparado

Es interesante contemplar las distintas legislaciones en los países Centroamericanos, en las que se reflejan la importancia de la debida interpretación de las normas tributarias, cada país adopta como se podrá notar el lugar preponderante de las Constituciones Políticas de sus respectivas Republicas.

a) El Salvador

En el Salvador las leyes que regulan la interpretación de las normas tributarias son la Constitución Política de la Republica de El Salvador, el Código Tributario y el Código Civil.

El Código Tributario, Decreto No.230. establece las normas de interpretación en materia tributaria y los principios rectores.⁷⁴

Dentro del CTES como denominan al Código tributario de el Salvador, indica que se necesita la emisión de la Ley respectiva para crear, modificar o suprimir tributos, faculta otorgar exenciones, exoneraciones y deducciones, así como fijar la obligación de pagar intereses tributarios, regular los modos de extinción de la obligación tributaria, etc. dejando claro puntos de vista puramente tributarios.

b) Nicaragua

En Nicaragua, la Constitución Política de la Republica de Nicaragua, establece los principios rectores de la materia tributaria y las atribuciones en relación a la interpretación auténtica de las normas.⁷⁵

A la Constitución Política de la Republica de Nicaragua la identifican con las siglas CPRNI

⁷⁴ **Universidad** Granados Balsells, Santiago. **La interpretación de las normas tributarias** Rafael Landívar Guatemala 2014. Pág. 88

⁷⁵ **Ibíd.** Pág. 96



El artículo 138 de la CPRNI establece que “Son atribuciones de la Asamblea Nacional:

...2) La interpretación auténtica de la Ley.... 27) Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales.⁷⁶

Puede observarse que en la Constitución Política de la Republica de Nicaragua descansa la observancia del cumplimiento de la obligación tributaria.

c) Costa Rica

En relación a la interpretación de las leyes tributarias o cualquier otro principio que rijan la materia, en Costa Rica la Constitución Política de la Republica no hace mención alguna. Sin embargo, es a través del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley 4755., que se regula la materia.⁷⁷

Es en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios CNYPT (como se le conoce en Costa Rica), el artículo 5 mantiene similitud con el Código Tributario, Decreto No.230 de la Republica de el Salvador, sin embargo, por cualquier duda o situaciones que no puedan resolverse de acuerdo a este Código, se aplican supletoriamente los principios generales del Derecho Tributario.

⁷⁶ Ibid. Pág. 99

⁷⁷ Ibid. Pág. 98



d) Honduras

El Código Tributario, Decreto No. 22-97, establece lo relativo a la interpretación y principios en materia tributaria.⁷⁸

En este caso, el CTHN, como se le conoce al Código Tributario de la Republica de Honduras, indica que compete exclusivamente al Congreso Nacional todo lo relacionado con la creación, modificación o supresión de tributos o contribuciones, pudiendo otorgar exenciones, deducciones o cualquier clase de beneficio fiscal, en el caso de la Republica de Honduras, es importante señalar que la legislación tributaria permite cierta flexibilidad en la labor interpretativa y cuando exista oscuridad o ambigüedad en las leyes, se debe buscar el espíritu de la Ley.

5.3. Solución o aporte personal

Es importante que los profesionales del Derecho y la ciudadanía en general conozcan hasta donde sea posible, la legislación guatemalteca y la parte tributaria, para que se puedan formular sugerencias, cambios y opiniones a los procedimientos y a los criterios utilizados por los encargados, o sea, los Auditores Fiscales nombrados por el ente tributario para esas Auditorias.

⁷⁸ Ibid. Pág. 93

La inversión de tiempo y de costos que representa para los contribuyentes al estar involucrados en procesos derivados de Auditorías de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

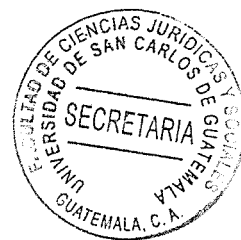
Los Auditores fiscales cuentan con poco tiempo para llevar a cabo un trabajo de mucho análisis y al final del trabajo de campo, aplican su criterio profesional que muchas veces está alejado de la realidad de los resultados operacionales de las empresas.

Lo anterior para que no emitan dictámenes que frenan el desarrollo de las actividades diarias de cualquier tipo de empresa de carácter mercantil o individual, al involucrarlas en trámites administrativos varios como por ejemplo: Contestaciones a la demanda, viajes a las distintas dependencias, consumo de combustible, riesgos, disponibilidad de tiempo en horas hábiles, y peor aún, cuando en esta época que se pretende por parte de las autoridades de la SAT, automatizar procesos, pero al momento de querer utilizar esas herramientas, la respuesta más común es: se cayó el sistema, el tiempo de respuesta es muy lento, internet no ingresa en algunas regiones de nuestro país, representando viajes a las instituciones con inversión de tiempo, parqueos, etc. por lo tanto, se presenta la necesidad de defensas auxiliadas por profesiones del Derecho

Peor aún, en la época de la pandemia que inicio en el año/2020, que prácticamente durante varios meses se dieron paralizaciones de actividades como nunca se había visto, conflictividades políticas, económicas y sociales, etc.

Es importante, por lo tanto, que los profesionales del Derecho se involucren, para que por medio de sus conocimientos planteen soluciones a esta problemática que afecta a un buen número de contribuyentes que se perjudican por una mala aplicación e interpretación de las leyes y normas tributarias, como por ejemplo: La Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto No. 26-92 del Congreso de la Republica), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto No. 27-92 del Congreso de la Republica), la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (Decreto No. 19-04 del Congreso de la Republica), la Ley del Organismo Judicial (Decreto No. 2-89 del Congreso de la Republica), y el Código Tributario (Decreto No. 6-91 del Congreso de la Republica).

Es conveniente hacer un esfuerzo en la interpretación de los principios Constitucionales que marca nuestra Carta Magna, Constitución Política de la República de Guatemala, en relación con criterios y experiencia de casos, en donde la debida interpretación de la Ley, en este caso, los principios Constitucionales han jugado un papel preponderante para la correcta toma de decisiones, en donde sus resultados redunden en hacer cumplir las obligaciones tributarias, siempre y cuando no resulten afectados los intereses tanto del Estado como los intereses de los contribuyentes.



CONCLUSIONES

Los mecanismos de incorporación de tributos o impuestos de parte de autoridades superiores, es una práctica que viene desde tiempos remotos, sin importar su forma, se han cobrado desde época de la colonia en especie, principalmente frutos, maíz, cacao, chile y también artículos de artesanía, mantas de lana, petates trabajo, bienes personales, posteriormente en dinero, el hecho es que siempre estos tributos o impuestos han sido utilizados para mantenimiento y funcionamiento de los estados.

En la época contemporánea, con la renuncia de Jorge Ubico se dio lo que han llamado un parteaguas para la historia de Guatemala, en donde inician aparecer nuevas fuerzas políticas dando lugar a que se dieran los primeros pasos para generar la propia Constitución de la República de Guatemala.

Con la necesidad de cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala, se consideró conveniente incluir algunos conceptos de la relación jurídica tributaria en el decreto Numero 6-91 Código tributario de la República de Guatemala, publicado el 03 de abril de 1991, entrando en vigencia el dos de octubre de 1991.

Los criterios de interpretación tributaria “in dubio pro Fiscum” e “in dubio contra Fiscum” nos permite que la certeza jurídica, tanto por parte del sujeto activo (Estado) como por



parte de sujeto Pasivo (contribuyente) se utilicen adecuadamente para un mejor fallar en caso de asuntos de litigio con la Administración Tributaria.

La interpretación de la Ley procesal es importante para evitar la incorrecta aplicación e interpretación de la Ley por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La necesidad existente de que profesionales del Derecho se involucren, para que por medio de sus estudios y conocimientos ayuden a plantear soluciones por posibles malas interpretaciones de los principios contenidos en nuestra carta magna, la Constitución Política de la República de Guatemala.

RECOMENDACIONES

Es importante la participación del Congreso de la República de Guatemala, a efecto que a través de la iniciativa de ley que se les confiere a los diputados, se hagan los cambios necesarios en las leyes tributarias en Guatemala, para que el sujeto pasivo pueda encontrar el verdadero sentido y significado de la norma, basándose en el significado de sus palabras, como consecuencia la norma se interpretara en su sentido literal y estricto. Que los estudiosos del Derecho, tanto en las distintas universidades como en instituciones académicas incorporen dentro de la legislación guatemalteca, definiciones claras de los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria y evitar en la medida de lo posible que se afecten los derechos de los ciudadanos como también por otro lado la afectación de los tributos.

La recomendación anterior se basa en el hecho que la naturaleza de las relaciones jurídicas se ve influida notablemente por las interpretaciones de la norma tributaria, otorgando resultados favorables a uno y desfavorables a otro ya sean sujetos activos o pasivos.

Definir claramente que la relación jurídica tributaria principal, es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, Nos adherimos en consecuencia, que desde el punto de vista jurídico el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo. Se suele hablar de “objeto económico del tributo”, al que se define como realidad económica pre jurídica independiente de la ley positiva, y que en modo alguno debe

confundirse con el objeto de la relación jurídico tributaria sustancial. La noción “objeto económico del tributo” quiere explicar lo siguiente: existen hechos o situaciones que se configuran tácitamente porque pululan en el campo de la extrajuricidad tributaria, hasta tanto el legislador los convierta en hechos imponibles. Se puede dar en hechos o actos jurídicos no gravados. Que pueden ser hechos o actos jurídicos que ocurren en el mundo, fenoménico y que producen efectos jurídicos de diversa índole, pero no tributarios.

La posibilidad se hace realidad cuando surge el impuesto que grava dichos actos o hechos jurídicos. El económico y extrajurídico “objeto tributario” se transformó en hecho imponible, y entonces esos negocios adquirieron relevancia jurídica tributaria como generadores de relaciones jurídicas tributarias sustanciales.



BIBLIOGRAFÍA

CALVO ORTEGA, Rafael. **Derecho financiero y tributario**. 25 ed. Navarra, España. Ed.

Civitas 2021.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. **Derecho financiero**. México D.F. Ed. McGraw-Hill

INTERAMERICANA EDITORES, S.A. de C.V.

CEDEÑO BARAHONA, Álvaro. **Derecho tributario**. 1ª. ed. Panamá. 1985. Ed. La

Antigua.

GARCIA SOLARES, Jorge Luis. **Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en las multas y recargos aplicados a los contribuyentes por el pago extemporáneo del impuesto al valor agregado.**

USAC. Guatemala. 2007.

MARTINEZ PELAEZ, Severo. **La Patria del Criollo**. México D.F. Ed. Ediciones en marcha. 1994.

MONTERROSO VELASQUEZ, Gladys Elizabeth. **Derecho Tributario**. 3 ed. Guatemala. (s.e.). 2004.



VICHI LINARES, Gustavo Adolfo. **Violación al derecho al trabajo por parte del Estado cuando a través de la superintendencia de administración tributaria cierra temporalmente negocios**. USAC. Guatemala. 2011.

VILLEGAS LARA, René Arturo. **Derecho Tributario Guatemalteco**. 5ta. Ed. Ed. Universitaria Universidad de San Carlos de Guatemala. 2001

ZAVALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Santiago de Chile. 1998. Ed. Cono sur Ltda.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES-ICEFI-. **Historia de la tributación en Guatemala**. 2007.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1986. **Código Tributario**. Decreto Ley Numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

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



Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando. Decreto Ley Numero 4-2012 del Congreso de la Republica.