

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



**CUESTIONAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE HERENCIAS,
LEGADOS Y DONACIONES**

HERBER ESTUARDO MENDOZA TIÑO

GUATEMALA, JULIO DE 2024

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

**CUESTIONAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE HERENCIAS,
LEGADOS Y DONACIONES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

HERBER ESTUARDO MENDOZA TIÑO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

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

RAZÓN: "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, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, nueve de marzo de dos mil veintiuno.

Atentamente pase al (a) Profesional, ESVIN ESAU SOTO DE LEON
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
HERBER ESTUARDO MENDOZA TIÑO, con carné 201346653,
 intitulado CUESTIONAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y
DONACIONES.

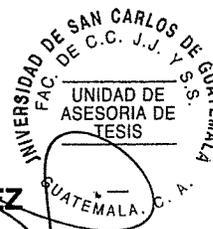
Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



ASTRID JEANNETTE LEMUS RODRÍGUEZ
Vocal I en sustitución del Decano



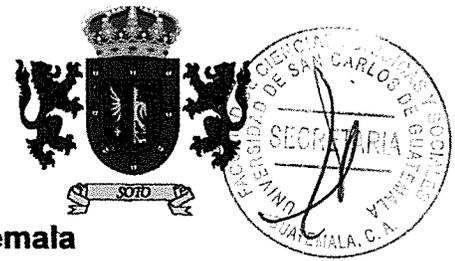
Fecha de recepción 22 / 12 / 2021

Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Lic. Esvin Esau Soto de León
 ABOGADO Y NOTARIO

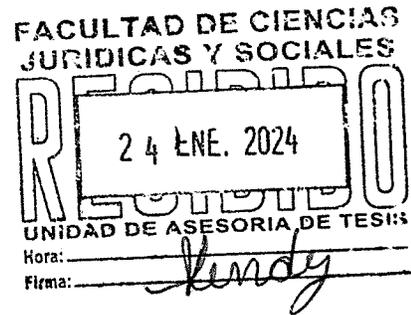


Lic. **ESVIN ESAÚ SOTO DE LEÓN**
Abogado y Notario
Abogado y Notario – Col 13,778
Avenida Reforma 8-60 torre 1 oficina 802
Edificio Galerías Reforma zona 9 Ciudad de Guatemala
Teléfono: 2332-6019 Celular: 4149-9957
Correo Electrónico: esotodeleon@gmail.com



Guatemala, 14 de marzo de 2022

Doctor: Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.



Doctor: Herrera Recinos

De conformidad con el nombramiento emitido el nueve de marzo del año dos mil veintiuno, en el cual se me faculta para realizar las modificaciones de forma y de fondo en el trabajo de investigación como asesor de tesis del bachiller **HERBER ESTUARDO MENDOZA TIÑO**, quien se identifica con carné universitario número 201346653, me dirijo a usted haciendo referencia a la misma con el objeto de informar mi labor y oportunamente emitir dictamen correspondiente, en relación a los extremos indicados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y el Examen General Público y estableciendo qué, con él estudiante no existe relación de parentesco o de enemistad, por lo cual se establece lo siguiente:

- I) El trabajo de tesis intitulada: **CUESTIONAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.**
- II) Al realizar la asesoría sugerí correcciones que en su momento consideré necesarias para mejorar la comprensión del tema desarrollado.
 - a) **Contenido científico y técnico de la tesis:** El sustentante abarcó tópicos de importancia en materia de tributaria, enfocado en los impuestos.
 - b) **La metodología y técnicas de la investigación:** Para el efecto se tiene como base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo. Dentro de las técnicas de investigación se encuentran inmersas en el trabajo las siguientes: la observación, como elemento fundamental de todo proceso investigativo apoyándose en ésta la sustentante para poder obtener el mayor número de datos. La observación, científica obteniendo con ella un objetivo claro, definido y preciso. La bibliográfica y documental para recopilar y seleccionar adecuadamente el material de estudio, ya que a través de las cuales se estudió el fenómeno investigado;
 - c) **La redacción:** La estructura formal de la tesis está compuesta de cuatro capítulos, se realizó en una secuencia ideal empezando con temas

Lic. ESVIN ESAÚ SOTO DE LEÓN
Abogado y Notario
Abogado y Notario – Col 13,778
Avenida Reforma 8-60 torre 1 oficina 802
Edificio Galerías Reforma zona 9 Ciudad de Guatemala
Teléfono: 2332-6019 Celular: 4149-9957
Correo Electrónico: esotodeleon@gmail.com



generales para finalizar en orden lógico con el fenómeno en particular;

- d) Las conclusiones: Es necesario enfatizar que, en la Constitución Política de la República de Guatemala, regula la negativa de la doble tributación, todavía existen leyes que contienen la misma, tal como la Ley del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, lo cual es inconstitucional, pero aun así se sigue aplicando por la Superintendencia de Administración Tributaria. Ante esta situación se propone establecer los fundamentos jurídicos que permitan comprender la existencia de la doble tributación cuando se lleva a cabo actos de herencia, legados y donaciones, así como las opciones legales que existen para ir disminuyendo esta doble tributación hasta que ya no exista en la legislación tributaria guatemalteca.
- III) En conclusión y atendiendo a lo indicado en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, informo a usted, que APRUEBO, ampliamente la investigación realizada, por lo que, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, ya que considero el tema un importante aporte.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Esvin Esau Soto de León', written over a faint grid.

Lic. Esvin Esau Soto de León
Lic. ESVIN ESAÚ SOTO DE LEÓN
Abogado y Notario
Abogado y Notario – Col 13,778



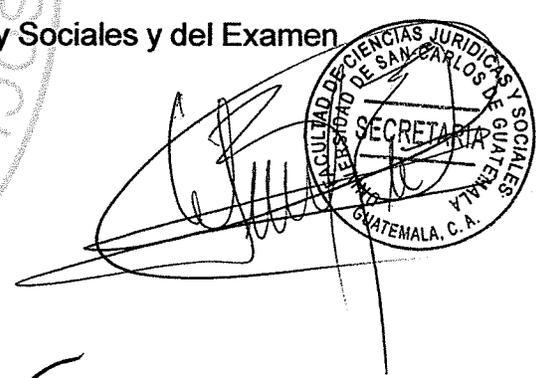
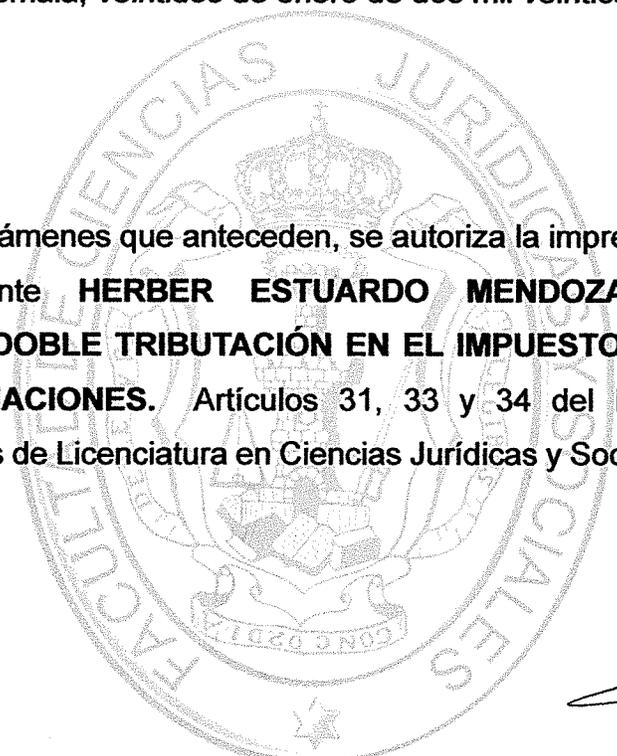
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



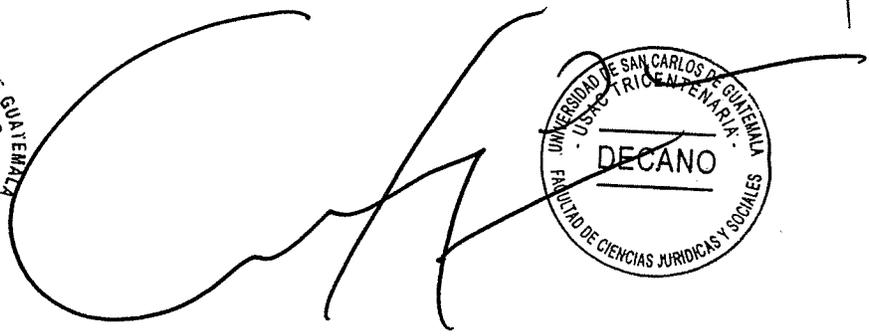
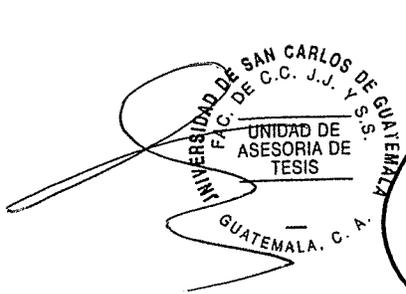
D. ORD. 50-2024

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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante **HERBER ESTUARDO MENDOZA TIÑO**, titulado **CUESTIONAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES**. 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:** Porque a pesar de todos mis errores has sido incondicional y no dudo que seguirá siendo así por tu amor. Amén.
- A MIS PADRES:** Los amo y con profundo agradecimiento, por la educación plasmada en mi persona, les dedico mi recompensa con este triunfo, anhelada, con mis esfuerzos y sacrificios, mil gracias por esperar pacientes este momento y que Dios los bendiga.
- A MIS HERMANOS** Gracias por el apoyo y amor brindado durante todo este tiempo, los amo y cada uno sabe cuán importante es este momento de mi vida.
- A MIS AMIGOS:** Porque muchas veces su amistad y consejos me hicieron seguir adelante gracias por su sincera amistad.
- A:** Los profesionales, en especial a mi asesor de tesis gracias por su colaboración y paciencia. Y a todos los buenos catedráticos que con lealtad, fidelidad y honorabilidad nos impartieron día a día cada asignatura a cursar.
- A** Usted especialmente, porque me ha acompañado en el proceso y ahora en mi etapa profesional, gracias por estar aquí.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala. Por brindarme los conocimientos que hoy me convierten en un profesional.

A:

Universidad de San Carlos de Guatemala
alma mater que albergó durante todo este
tiempo mis sueños de estudiante y
superación gracias por haberme permitido el
honor de forjarme en sus gloriosas aulas.





PRESENTACIÓN

La investigación realizada pertenece a la rama cognoscitiva del derecho administrativo; aunque de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe la doble tributación, todavía existen leyes que contienen la misma, tal como la Ley del Impuesto a las Herencias, legados y donaciones, lo cual es inconstitucional, pero aun así se sigue aplicando por la Superintendencia de Administración Tributaria, la investigación se realizó en el departamento de Guatemala, conforme lo establecido entre los años de 2016 a 2021.

El objeto de estudio se propone establecer los fundamentos jurídicos que permitan comprender la existencia de la doble tributación cuando se lleva a cabo actos de herencia, legados y donaciones, así como las opciones legales que existen para ir disminuyendo esta doble tributación hasta que ya no exista en la legislación tributaria guatemalteca.

HIPÓTESIS

Los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria tienen metas tributarias que alcanzar, por lo que para ellos lo importante es llegar a las mismas y no la búsqueda de la legalidad como un principio rector de las actuaciones estatales.





COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para poder establecer la hipótesis planteada se utilizaron distintos mecanismos como técnicas de investigación y se logró establecer y comprobó que tanto los funcionarios como empleados públicos encargados de recolectar la contribución de los tributos establecen cuotas y hasta doble tributación en impuestos a las herencias, legados o donaciones para alcanzar metas establecidas con anterioridad de impuestos que deben tener anualmente.

Dentro de las técnicas de investigación se encuentran inmersas en el trabajo las siguientes: la observación, como elemento fundamental de todo proceso investigativo apoyándose en esta el sustentante para poder obtener el mayor número de datos, la observación, científica obteniendo con ella un objetivo claro, definido y preciso, la bibliográfica y documental y para el efecto se tiene como base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo.

ÍNDICE



Pág.

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

CAPÍTULO I

1. El tributo y la obligación tributaria.....	1
1.1. Definición de tributos.....	1
1.2. Determinación del tributo.....	2
1.3. Clasificación doctrinaria de los tributos.....	2
1.4. Clasificación legal de los tributos.....	3
1.5. El tributo en Guatemala.....	3
1.6. El derecho tributario.....	9
1.7. La obligación tributaria.....	12
1.8. Definición de la obligación tributaria.....	13
1.9. Relación jurídica tributaria.....	14
1.10. Características de la relación jurídico-tributario.....	15
1.11. Elemento personal.....	15
1.11.1. Sujeto activo.....	16
1.11.2. Sujeto pasivo.....	17
1.11.3. Sustituto.....	20
1.12. Extinción de la obligación tributaria.....	20
1.13. Formas o modos de extinción de la obligación tributaria.....	22

CAPÍTULO II

2. El impuesto.....	23
2.1. Principios doctrinarios del impuesto.....	25
2.1.1. Principio de justicia.....	25
2.1.2. Principio de certidumbre.....	25
2.1.3. Principio de comodidad.....	28
2.1.4. Principio de economía.....	26
2.2. Características de los Impuestos.....	26



Pág

2.3.	Naturaleza jurídica de los impuestos.....	28
2.4.	Clasificación de los impuestos.....	30
2.4.1.	El Impuesto Sobre la Renta (ISR)	31
2.4.2.	Impuesto al Valor Agregado (IVA)	32
2.4.3.	Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI)	32
2.5.	Arbitrio.....	33
2.5.1.	Características de los arbitrios.....	34
2.5.2.	Principios de los arbitrios.....	34
2.5.3.	Semejanzas entre los arbitrios y los impuestos.....	35
2.5.4.	Diferencia entre los arbitrios y los impuestos.....	35
2.6.	Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.....	35

CAPÍTULO III

3.	La Superintendencia de Administración Tributaria y el pago.....	37
3.1.	La Superintendencia de Administración Tributaria.....	37
3.2.	Origen de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)	37
3.3.	Consolidación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)	38
3.4.	El pago.....	38
3.5.	Elementos del pago.....	40
3.6.	Pago por compensación.....	40
3.7.	Pago por condonación o remisión.....	42
3.8.	Pago por confusión.....	43
3.9.	La prescripción.....	45

CAPÍTULO IV

4.	Cuestionar la doble tributación en el impuesto de herencias, legados y donaciones.....	49
4.1.	Problemática.....	49
4.2.	Doble tributación externa o internacional.....	53



	Pág.
4.3. Principios constitucionales del derecho tributario.....	55
4.3.1. Principio de legalidad.....	55
4.3.2. Principio de capacidad de pago.....	57
4.3.3. Principio de no confiscación.....	58
4.3.4. Principio de irretroactividad.....	58
4.4. Análisis legal.....	59
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	61
BIBLIOGRAFÍA.....	63



INTRODUCCIÓN

Es considerable que los impuestos tratan de cumplir con los fines por los cuales son solicitados, de ñas distintas áreas del Estado que requieran de esos recursos, la problemática es cuando a la misma población se le soliciten más tributos o impuestos que debe de realizar el pago, es por esa manera que se explicara de forma práctica como la doble tributación debe de ser suspendida.

Para la investigación se toma en cuenta que, aunque de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala, prohíbe la doble tributación, como una contribución inaplicada en el territorio de Guatemala, y todavía existen leyes que contienen la misma, tal como la Ley del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, lo cual es inconstitucional, pero aun así se sigue aplicando por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Es de esa manera que el objetivo del estudio es la doble tributación y porque razón se continúa realizando, es de esa manera que la presente investigación se orienta a verificar las metas tributarias que pretenden alcanzar, por lo que, para ellos, lo más importante es llegar a las mismas y no la búsqueda de la legalidad como un principio rector de las actuaciones estatales.

Para el desarrollo del contenido textual del presente trabajo se indica que el contenido de esta tesis se integra por cinco capítulos, desarrollándolos de la siguiente manera, en el primero tratará al respecto del tributo y la obligación tributaria, en el segundo se orientará a explicar, el impuesto, en el tercero desarrolla lo que es la Superintendencia de Administración Tributaria y el pago, finalizando con el cuarto que pretendo cuestionar la doble tributación en el impuesto de herencias, legados y donaciones.

Para el desarrollo de la investigación, la metodología utilizada incluyó varios métodos, como técnicas para alcanzar los objetivos establecidos el método analítico, el método deductivo, la técnica documental bibliográfica, la recopilación y selección adecuada de la



información relacionada, para sustentar la investigación, ya que a través de las cuales se estudió el fenómeno investigado y culminó con la comprobación de la hipótesis.

Para el desarrollo de la investigación tiene como fin establecer los cobros innecesarios en los procesos de herencia legados y donaciones cuando se aplica la doble aplicación de los impuestos, de esa manera se pretende demostrar cómo las autoridades de la Superintendencia de Administración Tributaria realizan cobros inaplicables para cumplir con metas tributarias.



CAPÍTULO I

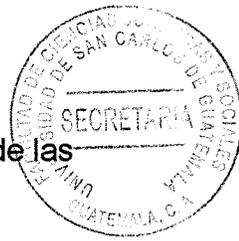
1. El tributo y la obligación tributaria

Para iniciar con los tributos y la obligación tributaria, se inicia indicando que los tributos son las formas en la administración pública, utiliza para recibir de los asuntos de comercio o negociaciones de la población en general, que debe de pagar tributos como mecanismos legales para beneficiar a la población y de esa manera cumplir con los fines del estado y apoyo al mantenimiento de un gobierno.

1.1. Definición de tributos

El derecho tributario, en sentido lato: "Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación "derecho tributario", los alemanes prefieren la expresión "derecho impositivo", mientras que los franceses se refieren al "derecho fiscal", que es la expresión más generalizada entre nosotros", agrega el autor Giuliani Fonrouge.¹ Que probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario, siendo que en América Latina la que más predomina es la de derecho tributario. El derecho tributario es un proceso histórico constitucional por el que la imposición de pagar impuestos se transforma en la contribución que todo ciudadano debe hacer a favor de su Estado para

¹ Fonrouge, Giuliani. *El Derecho Financiero*. Pág. 37.



cubrir sus gastos públicos. Para Dino Jarach, el Derecho Tributario “Es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos.”²

El Artículo 103 del Código Tributario estipula que “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”

1.2. Determinación del tributo

Para determinar el tributo el autor Carlos Giuliani Fonrouge, define la determinación como: “El acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la base imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.³

1.3. Clasificación doctrinaria de los tributos

La clasificación que tiene mayor aceptación en la doctrina como en las legislaciones vigentes de otros países y en el derecho positivo es la que los divide en: impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones especiales; estas categorías no son sino especies de un mismo

² **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal.** Pág. 41

³ **El Derecho Financiero.** Pág. 61



género y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas; no sólo las facultades de las distintas esferas del poder dependen en esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes.

1.4. Clasificación Legal de los tributos

Según lo prescrito en el Artículo 10. Del Código Tributario, los tributos se clasifican en:

- a) Impuestos
- b) Arbitrios
- c) Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

1.5. El tributo en Guatemala

“En los años cuarenta del siglo pasado, Paul Kirchoff dio el nombre de Mesoamérica a la región de alta cultura situada entre los ríos Pánuco y Sinaloa, al norte de México, y la península de Nicoya, en Costa Rica. Para definir la región mesoamericana, Kirchoff utilizó una serie de rasgos culturales comunes a los pueblos que la habitaron: los idiomas, el cultivo de cacao y maguey, la coa, las huertas flotantes (chinampas), el papel de corteza, las espadas con hojas de obsidiana, las pirámides escalonadas, la escritura, los calendarios solares, el sacrificio humano ritual y el comercio a larga distancia, entre otros”.⁴ En el período preclásico, los primeros pobladores de la región mesoamericana

⁴ Ruz Lhuillier, Alberto. *La civilización de los antiguos mayas*. Pág.15.



fueron cazadores recolectores que eventualmente, a partir de la domesticación del maíz se organizaban en núcleos agrícolas en forma de aldeas, que con el paso del tiempo desarrollaron rasgos económicos y políticos propios de una organización social compleja, pues como ya sabemos que fue la agricultura la que constituyó la base de esta cultura; durante este período hubo cierto desarrollo en el calendario, la astronomía y la escritura maya.

La evidencia arqueológica ha permitido identificar rasgos de la cultura Olmeca en el arte y la cerámica de sitios ubicados en la costa del Pacífico en Guatemala que demuestra esta interacción e influencia cultural. En esos años floreció la cultura Olmeca, principalmente en Veracruz y Tabasco, algunos arqueólogos suponen alguna interacción interregional motivada por el comercio y el intercambio, especialmente de cerámica y obsidiana, entre representaciones de ambas culturas.

Sin embargo, lo que distingue al período Clásico, es el uso extensivo de información y de sistemas simbólicos. Los mayas del período Clásico lograron lo que pocas civilizaciones antiguas alcanzaron: crear un sistema de escritura capaz de transmitir la visión del mundo de los gobernantes y sus escribas. El uso generalizado de la escritura jeroglífica y del calendario grabados en los monumentos de piedra como las estelas, altares, paneles, gradas los cuales han proporcionado a los especialistas un cuerpo de información que aporta fechas, nombres de las unidades políticas expresados en glifos emblema, registros dinásticos, e incluso textos cortos que ayudan a entender el comportamiento de las élites, sus alianzas e interacciones, ya que los mayas crearon una inmensa red



comercial, una de cuyas funciones era importar excedentes de otras zonas, a través de las alianzas, el comercio y la guerra, no alcanzando así la unificación política.

El paso del período Clásico al Postclásico no se dio con suavidad o en forma paulatina, sino de manera brutal, determinante y sorprendente; muchos textos evaden tratar sobre este tema, dejando una laguna histórica de unos seiscientos años. En el año 900 d.C. parece que sobrevino una sequía prolongada que castigó durante unos años al territorio comprendido por Mesoamérica, las antiguas ciudades que habían fundado fueron abandonadas completamente y se extinguió la vida en ellas, se ignoran las verdaderas causas de tan tremenda decadencia, algunos aseguran al empobrecimiento de la tierra por el uso de un mismo cultivo.

La economía continuó apoyándose en sistemas de comercio e intercambio, generalmente de larga distancia, de materias primas y productos manufacturados. A pesar de la decadencia existió un floreciente mercado de maíz, frijol, calabazas, chile, ramón, y en menor escala, se comerciaban pieles, miel, piedras semipreciosas, sal, cacao, algodón, tintes y otros productos, siendo su actividad comercial el maíz. La guerra de conquista y el tributo se volvieron más importantes para el sostenimiento de cada linaje. También se ha especulado que las unidades políticas de este período antes de depender de la exacción del tributo, basaron sus economías en el control y la redistribución e intercambio de bienes que servían como moneda, especialmente el cacao, quienes para facilitar el comercio construyeron una red de caminos por donde transitaban los cargadores que llevaban las mercancías de diferentes lugares para realizar sus transacciones comerciales, a través del cambio o trueque.



“En los años anteriores a la conquista, como se verá adelante, los K’iche’s tenían gran cantidad de pueblos tributarios, lo que supone un proceso de alianza o guerra, conquista y sometimiento, visibilizado a través del tributo. Por otro lado, hay evidencia de intercambio de bienes entre los gobernantes K’iche’s, Kaqchikeles y Tz’utujiles, pero la línea entre tributo y regalo es muy fina, pues lo que pudo ser visto como tributo por quien lo recibía, pudo ser considerado como regalo por el que lo daba. Los rasgos políticos y económicos esenciales linajes, guerra, conquista, tributo, comercio de larga distancia eran característicos de los reinos que existieron durante el Postclásico tardío, esto es, las unidades políticas que encontraron los españoles al momento del contacto y la conquista”.⁵

“Una de las consecuencias económicas más importantes de la conquista fue la apropiación y explotación de la fuerza de trabajo indígena por parte de los españoles. Los conquistadores y primeros colonizadores del Reino de Guatemala buscaban sobre todo el enriquecimiento rápido, pero no a costa de su trabajo personal. En consecuencia, articularon diversas formas de obtención de riqueza basadas precisamente en el recurso más abundante, la población. Esta intervención traumática alteró decisivamente la organización socioeconómica de los pueblos indígenas, generando nuevas formas de sujeción al poder.”⁶

Al ser conquistado el territorio de la actual República de Guatemala, tuvo como consecuencia el dominio español sobre la población vencida y se supuso la implantación

⁵ ICEFI. Op. Cit. Pág., 23.

⁶ *Ibíd.* Pág. 42



de un nuevo orden político, económico y social, con la consecuente destrucción del orden prehispánico; siendo una de las primeras medidas del poder español, la división territorial en gobernaciones claramente marcadas, concedidas por méritos de conquista, concediéndosele el primer gobierno a Pedro de Alvarado, a quien le fue concedida la gobernación de Guatemala en el año de 1527 a 1541, pero no es hasta cuando la Corona emprendió la conquista burocrática de sus posesiones en América, asegurando el dominio sobre las colonias con un instrumento clave llamado Audiencia. La creación de la Audiencia en Centroamérica fue producto de las Ordenanzas de Barcelona o Leyes Nuevas, llamada así por la presión que Bartolomé de las Casas ejerció para poner límite a los abusos y maltratos que venía sufriendo la población indígena a manos de los encomenderos.

Al tributar en especie, el Reino de Guatemala, tenía una débil economía interna y una organización administrativa pobre, ya que el control del comercio lo tenían los mismos comerciantes guatemaltecos.

En la última mitad del siglo XVIII, la demanda mundial del añil favoreció a los comerciantes guatemaltecos, quienes en los últimos 30 años de ese siglo disfrutaron de gran prosperidad, llegando a su fin este período cuando a principios del siglo XIX, la producción masiva de añil en la India provocó una baja en los precios del producto, siendo el efecto sobre la economía devastador, ya que de la venta del añil los comerciantes guatemaltecos obtenían recursos para financiar otros aspectos de la economía, siendo de esta manera en que la administración colonial se debilitó y se dio la declinación constante de los ingresos en las cajas reales.



“El diezmo, era un cargo del diez por ciento sobre la producción agrícola, era una parte importante del patronato real. Los indígenas no pagaban el diezmo, aunque contribuían a la manutención de la Iglesia por otros medios”.⁷

“Teniendo la corona española la necesidad de dinero, principalmente cuando entraba en guerra con alguna otra potencia europea, y con el fin de realizar esa recaudación con ganancias y llevarlas con rapidez a aquel país implantó en todas sus colonias americanas un sistema impositivo de tributos, de aquí surge:

- a) **Alcabala:** recaudaba un 2 % sobre las operaciones de compra-venta, traspaso de bienes, herencias y otras rentas o cobros de los particulares. Fue un impuesto para los criollos, ya que los indígenas pagaban el tributo. La alcabala fue introducida por real cédula de 1,576, pero por la pobreza de la tierra se retardo su aplicación, siendo que hasta el año de 1,604 empezó a cobrarse este impuesto.

- b) **Tributo:** contribución personal que se pagó por los indígenas al Rey de España como vasallaje, el monto del mismo fue por lo general de un peso de plata al año. Como se ha indicado anteriormente el tributo era una obligación de los indígenas, este tributo era recaudado por los alcaldes mayores.

- c) **Almojarifazgo:** Pagado por productos que entraban o salían por medio de los puertos del reino”.⁸ Este era un impuesto aduanero conocido como alcabala marítima, que

⁷ *Ibíd.*, Pág. 48

⁸ Luján Muñoz, Jorge. **Breve historia contemporánea de Guatemala**. Pág. 45



empezó a cobrarse en el año de 1543, el porcentaje varió según las necesidades de la época, ya que al principio las mercaderías gravaban con un 2.5 por ciento, pero con las reformas borbónicas, se abolió o redujo el impuesto en una considerable cantidad de artículos manufacturados en América.

1.6. El derecho tributario

Al señalar que el derecho tributario como el derecho común, es el derecho que dio origen al derecho civil, éste es el tronco común de todas las ramas del derecho; “El derecho civil se compara a un gran tronco y de éste se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, pero esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro”.⁹

Así como el derecho público y el derecho privado no son ramas separadas porque tienen relación entre ellas, así sucede con todas las materias del derecho tienen relación unas con otras, el derecho penal de una u otra forma se relaciona con el derecho civil, mercantil y notarial, asimismo tiene relación con el derecho tributario en cuanto a la criminalización de muchas instituciones del derecho; “el derecho es uno, dividido en materias específicas, pero la división del mismo se ha dado por necesidades coyunturales históricamente, se han creado códigos específicos para cada rama del derecho, también instituciones propias, pero el derecho siempre será uno”.¹⁰

⁹ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 156.

¹⁰ Monterroso Velásquez de Morales, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero**. Pág. 22



El hombre desde el inicio de la humanidad, tiende a vivir en sociedad y esta vida colectiva dio inicio a necesidades distintas a las que tiene el ser humano en forma aislada; vemos así que cuando el ser humano decide integrarse a una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia, "estos ideales dan lugar a las necesidades públicas".¹¹

Así sucesivamente con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan, convirtiéndose en Estados, mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno, éste último que por estar orgánicamente constituido, es el representante del Estado, y como tal ejerce su poder imperio, sustituyendo al jefe de la antigüedad; es, entonces, el gobierno de cada Estado el encargado de organizarse adecuadamente para poder crear la normativa legal en todos los ámbitos para normar su actividad pública como una de las actividades del Estado, en este sentido entraré en detalle en la actividad tributaria, que es una actividad básica de cada Estado y que es la que interesa en el presente estudio de investigación.

El Derecho Tributario es el término más moderno, utilizado en Brasil, Italia y España. Mucho más genérico y exacto, ya que la tributación además de indicar la recaudación, implica la gestión y administración. Sin embargo, los dos términos anteriores deben

¹¹ Villegas Héctor. "Los principios del derecho tributario". Pág. 47



aceptarse como válidos. Largo ha sido el camino que se ha recorrido para llegar a aceptar que del Derecho Administrativo nació el Derecho Financiero y que del Derecho Financiero nació el Derecho Tributario; pero aun así, hay que reconocer que aún existe entre dichas ramas nexos difíciles de diferenciar y determinar en forma concluyente a cuál de dichas ramas pertenece.

La materia tributaria es tan antigua, que aún antes del nacimiento del Estado ya existía; sin embargo, de los dos aspectos que integran el Derecho Tributario, el económico y el jurídico, éste último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia, a tal extremo que son recientes las concepciones doctrinarias que sirven de fundamento para propugnar por su autonomía definitiva.

Según la moderna doctrina alemana, el derecho tributario es parte del derecho financiero a la par del derecho presupuestario y el derecho patrimonial del Estado, y es la rama del derecho financiero que estudia el aspecto de la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen; el derecho tributario o fiscal comprende dos grandes partes para su estudio:

a) Parte general:

Es la parte teórica más importante, porque en ella están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que



significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; (Ejemplo: Código Tributario.)

b) Parte especial:

Donde están comprendidas todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiendo por sistema tributario el conjunto de tributos de cada país, (Ejemplo ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, ley del Impuesto al Valor Agregado, ley del Impuesto Sobre la Renta.)

1.7. La obligación tributaria

La doctrina le ha dado distintas denominaciones a través de los estudiosos del derecho tributario; las formas más predominantes como se le denomina son las siguientes:

- a) Le llama "Obligación Tributaria".¹²
- b) La denominan Deuda Tributaria.
- c) La describe como "Relación de Deuda Tributaria".¹³
- d) Le denomina "Crédito Impositivo".¹⁴
- e) La llama "Relación Jurídica" propiamente dicha o "Relación Jurídica Tributaria Sustancial".¹⁵

¹² Giuliani, **Op. Cit;** Pág. 89.

¹³ Fraga, Gabino. **Derecho Administrativo.** Pág. 56.

¹⁴ Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho Tributario.** Pág. 20

¹⁵ Jarach, **Op. Cit;** Pág. 55



f) La denominación más correcta es la de “Relación Jurídica Tributaria Principal”.¹⁶

1.8. Definición de la obligación tributaria

Es el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de la obligación de dar que es la obligación tributaria.

En la actualidad, la obligación es considerada, fundamentalmente como una relación jurídica patrimonial en la que la prestación es el elemento primordial, dada la posibilidad legal de la transmisibilidad de la misma. Según Borja Soriano la obligación “es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor”.¹⁷

1.9. Relación jurídica tributaria

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, coloca al

¹⁶ Villegas, Op. Cit; Pág. 59

¹⁷ Rodríguez Velásquez de Villatoro, Hilda Violeta. **Lecturas Seleccionadas y casos de Derecho Civil III (Obligaciones I)**. Pág. 32



contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario.

La relación jurídico-tributaria se da en dos vínculos siendo los siguientes: 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.

La definición de Villegas coloca a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación, no como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen de duda; "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",¹⁸

1.10. Características de la relación jurídico tributario

Las características de la relación jurídico-tributaria son las siguientes:

- a) Coordinación entre las nociones de relación jurídico-tributaria y potestad tributaria.
- b) Debe existir un destinatario legal tributario.
- c) El destino legal tributario debe ser un particular.
- d) La relación jurídico-tributaria se establece entre personas.

¹⁸ Fonrouge, **Op. Cit**; Pág. 392.



Elementos de la relación jurídico-tributaria:

Estos elementos constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría tener existencia la relación jurídico-tributaria y son las siguientes:

1.11. Elemento Personal:

La relación jurídico-tributaria se establece entre un ente público y los particulares. El que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la debe es el sujeto pasivo, que pueden ser personas individuales y personas jurídicas y otros entes. Como se ve la relación jurídico-tributaria implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo o deudor, o sea que el elemento personal está conformado por el sujeto activo y el sujeto pasivo.

1.11.1. Sujeto activo

Es el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; y será el mismo en todos los tributos siendo que la ley confiere al Estado la soberanía, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley.

Entiéndase por sujeto activo, cualquier institución del Estado, sea descentralizada, autónoma, semiautónoma o centralizada; en general, cualquier ente público que esté

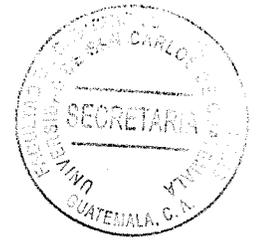


facultado por la ley para cobrar tributos. En el derecho guatemalteco, al tenor del Artículo 17 del Código Tributario, es sujeto activo de la obligación tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo y de conformidad con el Artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, le corresponde a dicha Superintendencia, ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el estado, con excepción de los que la ley administra y recaudan las municipalidades

1.11.2. Sujeto Pasivo

Se dice en términos generales que es la persona que por estar sometida al poder tributario resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y que comúnmente se le denomina contribuyente; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley los obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto Sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco.

La transferencia del impuesto recolectado deberá de efectuarse al fisco en la forma y oportunidad que rijan para aquel o que específicamente sea determinada para tales responsables. Según Guillermo Cabanellas de Torres indica: "El responsable en tributación es la persona natural o jurídica obligada a enterar los tributos que administra, percibe o dispone, como responsable del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, deudores, titulares de los bienes que son



administrados o en liquidación.”¹⁹

El Artículo 22 del Código Tributario dice que cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica. El fiduciario de los fideicomisos, el gestor en los contratos de participación, los copropietarios en la copropiedad, los socios en las sociedades de hecho, los socios en las sociedades regulares y el albacea, administrador o herederos en las sucesiones indivisas.

En la Sección Tercera del Capítulo II del Título II del Artículo 25 al 30 del Código Tributario se regula todo lo referente a los responsables; en el 25 se establece que es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

Dentro de los responsables están:

- a) Los responsables por representación. (Artículo 26).
- b) Los responsables solidarios. (Artículo 27).
- c) Los agentes de retención o de percepción. (Artículo 28).

¹⁹Cabanellas de Torres, Guillermo. “Diccionario de Derecho Usual”. Edición 1972. Pág. 852.



Son responsables por representación, sin que por ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo del representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administren o dispongan:

- a) Los padres, tutores o los administradores de bienes de menores y los representantes de los incapaces;
- b) Los representantes legales de las personas jurídicas;
- c) Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan; y,
- d) Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

La responsabilidad se limita al valor de los patrimonios que administren, salvo que actúen con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

En cuanto a los responsables solidarios, la responsabilidad solidaria se da cuando se adquieren bienes y derechos; ya que en estos casos los nuevos propietarios son responsables con los anteriores propietarios por el cumplimiento de las obligaciones generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes. Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, o sea que el fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos el pago de la deuda.

En virtud de la solidaridad, el Estado ejecutará la totalidad de la deuda en la persona que elija, pero la persona o contribuyente que pague tendrá derecho a resarcirse cobrando a



cada uno de los obligados su parte proporcional; o sea hacer valer un derecho subjetivo de repetición.

Por último son responsables los agentes de retención o de percepción por el importe retenido o percibido, ya que los primeros al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de los mismos una parte de estos como pago a cuenta del tributo a carga de dichos contribuyentes, como los patronos que deben de retener a sus empleados afectos, el porcentaje que establezca la ley o en el caso que se contraten los servicios profesionales y los segundos o sea los agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco, tal el caso de los bancos del sistema que al percibir el pago de los impuestos tienen un determinado tiempo para enterarlo al fisco.

Si los agentes de retención o de percepción no enteraren en las cajas fiscales correspondiente los impuestos retenidos o percibidos dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, serán sancionados con una multa equivalente al cien por ciento del impuesto retenido o percibido. Si el pago lo hicieren antes de ser requeridos por la administración tributaria la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento, según el Artículo 91 del Código Tributario.

1.11.3. Sustituto

Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario (contribuyente),



desplazando a éste último de la relación jurídico-tributaria, y como consecuencia el sustituto es el que paga el tributo en lugar del contribuyente; distintas doctrinas le han denominado también sujeto pagador y generalmente se encuentra en los impuestos indirectos.

El Código Tributario guatemalteco no contempla la figura del sustituto como sujeto pasivo.

1.12. Extinción de la obligación tributaria

Las obligaciones tributarias tienen un proceso de nacimiento, existencia y extinción toda vez que como fenómenos jurídicos no pueden permanecer por siempre en virtud de las necesidades de dar una certeza de su principio y su fin. Según el Diccionario de Manuel Osorio extinción quiere decir “Cese, cesación, término, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación, y, a veces, de sus efectos y consecuencias también”.²⁰

Los romanos denominaron Solutio a la extinción de la obligación. Significado en sentido propio, la prestación precisa de lo debido y lleva aparejada la liberación del deudor en el vínculo que le subordinaba al acreedor.

El vocablo DE SOLVERE, antítesis de LIGARE se refiere simplemente a la liberación del deudor por la extinción de su deuda. El pago es el modo normal de extinguirse la

²⁰ Osorio, **Op. Cit**; Pág. 398



obligación tributaria, el que se efectúa en la manera, tiempo y lugar prescrito por la ley, pero de éste hay otros que también producen la extinción como lo son:

- a) La compensación.
- b) La transacción.
- c) La confusión.
- d) La Condonación o Remisión y
- d) La prescripción.

La anterior clasificación es la que más se adapta a la técnica moderna doctrinaria que utilizan los estudiosos del derecho y jurisconsultos.

1.13. Formas o modos de extinción de la obligación tributaria

El Artículo 35 del Código Tributario regula como medios o formas de extinción de la Obligación Tributaria los siguientes;

- a) El pago.
- a) La compensación.
- b) La confusión.
- c) La Condonación o Remisión.
- d) La prescripción.



Dentro de las anteriores formas o medios de extinción de las obligaciones, es indudable que tratándose de una obligación de dar, el medio general de extinción es el pago, pues toda obligación, por su propia naturaleza, tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión, la cual debe ser cumplida por el deudor que en éste caso es el contribuyente o responsable.



CAPÍTULO II

2. El impuesto

El impuesto es la cuota, parte representativa del costo de producción de los servicios públicos, que el Estado obtiene legalmente de los particulares; así tenemos impuestos directos, que son los que gravan los ingresos económicos de los individuos; y los impuestos indirectos, que son los que gravan al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al consumidor final.

El Artículo 11 del Código Tributario establece que el: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente".

Es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él. Según el modelo de Código Tributario para América Latina "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente."

En la antigüedad fue una prestación hecha por los súbditos al señor feudal, luego se transforma en servicio o súplica de los reyes al pueblo para ayudar a cubrir los gastos de los servicios públicos, posteriormente fue una colaboración del ciudadano y en la actualidad se han convertido en una obligación que se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria, que a la vez produce ciertos efectos



económicos y sociales; el impuesto en sentido general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad, por medio del impuesto se puede prestar limitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, se entiende por impuesto la cantidad de dinero que se destina al Estado, de carácter obligatorio para que sea posible proveer de servicios necesario, "el impuesto es un pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva."²¹

Se ha dicho también que Impuesto es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas, de acuerdo con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna determinada con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado, también se afirma que Impuesto es una carga establecida por la autoridad que representa el Estado y como consecuencia a la sociedad y sufrida por el contribuyente que puede ser el ciudadano nacional o extranjero.

Se indica que los Impuestos surgen fundamentados en las teorías del sacrificio y del deber. Es de esa manera que se puede señalar que en el primero se identifica al impuesto como una cara que debe ser soportada con el mínimo de esfuerzo, esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos nos da un elemento que debe ser considerado en el establecimiento de las contribuciones.

²¹ Monterroso Velásquez, Op. Cit.; Pág. 80



Dentro de los Impuestos el sacrificio que se produzca en cada individuo sea el menor posible. La segunda teoría que quizás yo pueda referirme tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, por la cual se obliga a todos los ciudadanos a contribuir en los gastos públicos ya sea por razones de nacionalidad o economía, un concepto breve que sintetiza bastante este tema lo desarrollamos como que los Impuestos son la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.

2.1. Principios doctrinarios del impuesto

Entre los principales principios doctrinarios del impuesto se encuentran:

2.1.1. Principio de justicia

Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado, este principio se proyecta bajo dos formas, la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

2.1.2. Principio de certidumbre

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas. Para el cumplimiento de este principio



es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien debe pagar las penas en caso de infracción.

2.1.3. Principio de comodidad

Todo Impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. El significado más amplio que puedo decir de ello es que un Impuesto cobrado inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el cobrado después de la situación que la originó. A mayor tiempo para el cobro, mayor es el sacrificio para el individuo que lo paga.

2.1.4. Principio de economía

Todo Impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recaude y lo que ingrese en el tesoro público del Estado sea lo más pequeño posible mencionaría un ejemplo tan común, si para cobrar un impuesto se contratan muchos funcionarios y empleados públicos lo más seguro es que los sueldos que se les pague devorarán la mayor parte del producto de los impuestos.

2.2. Características de los Impuestos

Debe establecerse a través de la ley: el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad, el cual indica que



corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos. El pago del impuesto debe ser obligatorio: esta obligación surge de la necesidad de dotar al Estado de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas o sociales; asimismo deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con las circunstancias contenidas en la ley como hecho generador.

Debe ser proporcional y equitativo: la proporcionalidad de un impuesto significa que todos aquellos individuos que van a pagarlo se encuentren colocados en una misma situación y circunstancia, esta radica en que los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos; el cumplimiento de esta característica se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior, los contribuyentes con más elevados recursos, esto significa que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica; de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción de los ingresos obtenidos que sea equitativo significa que el impacto del impuesto sea el mismo para todos los comprendidos en una misma situación.

La equidad está en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico;



esto significa en consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación igual frente a la norma jurídica que la establece y regula.

Se establece a favor de la administración activa: todo dinero que se pague proveniente de los impuestos debe destinarse a cubrir el presupuesto del Estado. De la definición dada de los impuestos y otras definiciones doctrinarias y legales, encontramos en todas una idea fundamental “la de que el impuesto es en esencia una aportación que deben los miembros del Estado, por un imperativo de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado”.²²

2.3. Naturaleza jurídica de los impuestos

La única fuente de la obligación de crear impuestos es la ley y las doctrinas que explican la naturaleza jurídica de los impuestos han dejado de tener relevancia jurídica, citaré algunas únicamente como un antecedente histórico ya que entre ellas tenemos:

a) Teoría de la equivalencia

Según esta teoría, el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares; esta primera tesis fue sostenida inicialmente por Pufendorf de la escuela “cameralista”, esta escuela nació a mediados del siglo XVII, como ciencia de la

²² Flores Zavala, Ernesto. “La teoría del Seguro”. Pág. 47



administración de la hacienda para los príncipes para preparar a los funcionarios fiscales de la “cámara principis”, con conocimientos generales de economía y administración, Pufendorf, sostenía que el impuesto “es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debía existir una capacitación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio”.²³

b) Teoría del seguro

Según esta teoría el impuesto es una “prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar al Estado”; “el impuesto es la prima de seguro pagado por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos, de ser perturbados en su posesión o en su disfrute”;²⁴ esta teoría se considera falsa por dos razones fundamentales: en primer lugar porque en ningún tiempo se ha considerado la actividad del Estado, como una simple protección de la hacienda de sus habitantes o súbditos; por el contrario el Estado moderno tiende a desarrollar su actividad en todas las órdenes; y en segundo lugar, porque si se analizan someramente las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeña parte de esos presupuestos; en ningún tiempo el Estado ha actuado como una empresa de seguros, ya que si así fuera, tendría la obligación al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo.

²³ Flores Zavala, Op., Cit. Pág. 48

²⁴ Ibid., Pág. 50



c) Teoría que considera al impuesto como un sacrificio

Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del sacrificio mínimo; el impuesto, dice, representa el mínimo sacrificio posible, el impuesto es un sacrificio porque el contribuyente debe desprenderse de una parte de su patrimonio sin obtener de inmediato un beneficio y como ya apuntamos, este sacrificio debe ser el mínimo posible y no ser un obstáculo para el incremento de la producción.

Dentro de las teorías expuestas, la del sacrificio es la más aceptable para explicar la naturaleza jurídica de los impuestos; la misma, está en función de dos variables: la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción, debo agregar que el sacrificio que eventualmente pueden hacer las personas es un aspecto de la solidaridad humana, ya que existen personas que no pueden pagar impuestos, pero, sin embargo, se benefician de los servicios públicos, por otra parte, los tributos que se paguen hoy, pueden proyectarse para generaciones futuras de la misma forma que hoy gozamos de servicios que con sus impuestos pagaron generaciones pasadas.

2.4. Clasificación de los impuestos

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos; al mencionar impuestos directos Cabanellas lo preceptúa "El establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudados de



conformidad con las listas normales de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza”.²⁵

Por otra parte define el impuesto indirecto como: “El que gravita sobre los objetos del consumo o determinados servicios y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos; recibe su nombre por satisfacerse de manera indirecta”²⁶, esta clasificación de los impuestos es una de las que mayor comentario ha creado en la doctrina del derecho financiero, y dentro de ellos tenemos una clasificación muy importante ya que los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales, personales son aquellos que toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como por ejemplo el impuesto sobre herencia, legados y donaciones; impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, por ejemplo el impuesto sobre la propiedad.

2.4.1. El Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Este es un impuesto directo que grava las rentas obtenidas por toda persona, nacional o extranjera, obtenida en el territorio nacional; grava salarios y bonificaciones, que el Estado y el sector privado pagan a sus empleados, también grava las ganancias

²⁵ Cabanellas de la Cuevas, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Pág. 753

²⁶ **Ibíd.** Pág. 753



producidas por las empresas, se exceptúa el pago del impuesto a las rentas obtenidas por instituciones y personas a las que la ley exime del pago.

2.4.2. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Este impuesto es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo; grava todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes, incorporando el valor en cada una de ellas; el único y real sujeto que paga el impuesto al valor agregado -IVA-, es el consumidor final del producto, ya que el impuesto al valor agregado -IVA-, es recuperable para fabricantes, intermediarios y vendedores; cada uno recupera el impuesto hasta llegar al consumidor final, quien no lo traslada sino paga el monto total del impuesto.

2.4.3. Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI)

El primero de julio del año 2004, entraron en vigencia modificaciones al paquete tributario de los guatemaltecos, entre ellos se incluye la creación del impuesto extraordinario temporal de apoyo a los acuerdos de paz -IETAAP- y el cambio de período fiscal, que será de enero a diciembre de cada año, éste es creado por el Congreso de la República y sustituye al impuesto de las empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA), dado al requerimiento de mayores recursos financieros para cumplir con los compromisos gubernamentales; su vigencia es determinada por el gobierno, para los próximos tres años y lo pagan dichas empresas cada tres meses. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es la entidad del ministerio de finanzas públicas



encargada de recaudar los recursos financieros provenientes de los pagos de los impuestos.

El Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE), es una institución financiera regional, provee de recursos financieros a los Estados que lo soliciten, fue creado en 1960, su sede se encuentra en Tegucigalpa, Honduras. Los recursos provenientes de esta entidad regional centroamericana, como sabemos han venido a tratar de resolver algunos programas o proyectos de los gobiernos de la región para disminuir la deuda pública.

2.5. Arbitrio

Los arbitrios que se existen en nuestro país, son aquellos que se pagan en las respectivas municipalidades, tales como el boleto de ornato, que es el que nos interesa sobremanera, ya que los municipios para desarrollar sus planes de trabajo, deben buscar recursos económicos que le permitan cumplir con las obligaciones contraídas con su población; la mejor manera que se ha encontrado para recibir ingresos es estableciendo en su circunscripción municipal una serie de contribuciones que tienen que pagar los habitantes de determinado territorio, a esta forma de tributación es a lo que llamamos arbitrio, en nuestro caso se le denomina arbitrio municipal.

El Artículo 12 del Código Tributario estipula que "El arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades".



Arbitrio es el pago pecuniario, obligatorio y definitivo que establecen las municipalidades para percibir los ingresos que le permitirán cumplir con sus obligaciones; es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades a fin de que éstas puedan cumplir con la prestación de los servicios públicos, en nuestro medio el principal arbitrio que paga todo vecino del municipio donde tiene su residencia es el boleto de ornato.

2.5.1. Características de los arbitrios

- Es un pago pecuniario, significa que es un pago efectivo siempre en dinero.
- Es un pago obligatorio, todos los vecinos están obligados a pagar los arbitrios que establecen las municipalidades del país.
- El arbitrio como todo tributo tiene que estar establecido en la ley.
- El arbitrio es de ámbito territorial y de acuerdo a su territorio, su aplicación es sólo para el municipio que lo establece.

2.5.2. Principios de los arbitrios

- Justicia: Este principio señala que todo vecino está obligado a contribuir con los gastos que efectuará el municipio, de conformidad con los ingresos que percibe.
- Comodidad: El pago debe establecerse en la forma y en la época que le sea más favorable al vecino.
- Certeza: El arbitrio establecido debe ser conocido por el vecino en cuantía, forma y



época de pago.

- Economía: El monto del arbitrio debe ser lo más bajo posible, sin perjudicar los ingresos del municipio.

2.5.3. Semejanzas entre los arbitrios y los impuestos

- Su finalidad: tanto los arbitrios como los impuestos, persiguen un mismo fin, que es desarrollar obras de beneficio colectivo.
- Legalidad: ambos están establecidos mediante una norma jurídica.
- Su coercibilidad: tanto los impuestos como los arbitrios son de aplicación forzosa.

2.5.4. Diferencia entre los arbitrios y los impuestos

- Conforme el ámbito de aplicación: En los arbitrios el ámbito de aplicación está restringido a un territorio municipal; en los impuestos, el ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio nacional.
- Conforme al órgano que los crea: Los arbitrios los crea una municipalidad; los impuestos son creados por el Organismo Legislativo.

2.6. Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

El Artículo 13 del Código Tributario indica: "La contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente,



derivados de la realización de obras públicas o de servicios públicos.

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 y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Derivado de esos conceptos legales, encontramos como especiales de este tipo de tributos la contribución especial y la contribución por mejora, las cuales en apariencia podría pensarse que son lo mismo pero guardan entre sí una clara diferencia, ya que en la primera es el pago por la realización de una obra o servicio de interés general y en la segunda el beneficio directo derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Un ejemplo de una contribución especial, es el pago que efectúan los vecinos por la realización de un mercado. Ejemplo de una contribución por mejoras es el pago que efectúan los vecinos por el asfalto que se efectuó en las calles y avenidas de la colonia en donde residen.

Como puede observarse en las contribuciones tanto de tipo especial como por mejora, el contribuyente percibe directamente el beneficio en la obra por la cual debe dar su aporte, lo que las diferencia del impuesto en la cual los beneficiados no se observan en una obra determinada, puesto que el Estado lo emplea en las prioritarias pero de beneficio general que crea convenientes.

CAPÍTULO III



3. La Superintendencia de Administración Tributaria y el pago

La Superintendencia de Administración Tributaria, es la institución del Estado encargada de establecer y darle seguimiento de los impuestos que deben de hacerse efectivos para cumplir con las metas establecidas anualmente, esta institución vela por la recepción y control de los impuestos de los guatemaltecos deben de efectuar por diferentes adquisiciones o servicios.

3.1. La Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, surge en reemplazo de la Dirección General de Rentas Internas y Dirección General de Aduanas, como la nueva entidad responsable de la administración tributaria, orientada a fortalecer los servicios para los contribuyentes y evitar la evasión fiscal, basado en procedimientos operativos modernos, políticas de administración de recursos humanos y alta tecnología.

3.2. Origen de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

En el año de 1998 se aprobó la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). La ley consideró necesario, reformar estructuralmente la administración tributaria para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, lo cual debe lograrse a través del combate



a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones.

3.3. Consolidación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

De 1999 a 2002, la Superintendencia de Administración Tributaria, se consolidó como la Institución gubernamental de la administración tributaria, capacitando al recurso humano, reestructurando todos los sistemas informáticos encaminados a facilitar el pago de los tributos por parte de los contribuyentes, tal es el caso de la banca electrónica denominada Bancasat y fortaleciendo los controles existentes para lograr un incremento en la recaudación tributaria y así proveer al Gobierno los recursos necesarios para que pueda cubrir las necesidades de la sociedad.

3.4. El pago

Según Giuliani Fonrouge: "Constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades".²⁷ Es el cumplimiento idóneo, común y más aceptado de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, constituyendo el mismo un crédito de suma líquida y exigible

²⁷ **Apuntes de Derecho Tributario.** Op. Cit, Pág. 196



que el contribuyente paga al Estado; los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, son los obligados a la realización del pago, pero también pueden realizarlos terceros, como legalmente lo establece el código tributario.

El pago es el que exonera a todo deudor de la obligación, por lo que en materia tributaria se dice que el pago del tributo libera al deudor y con ello extingue la deuda tributaria, ya que, con el pago o cumplimiento de la deuda tributaria, queda extinguida la vida del fenómeno tributario.

El pago es el modo de extinción de la obligación por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión del sujeto activo, siempre que el Fisco como sujeto activo de la obligación tributaria, tenga el derecho, ya que de lo contrario los pagos hechos en exceso, debe devolverlos previa solicitud del interesado. El artículo 36 del Código Tributario define que el pago extingue la obligación y desarrolla que puede realizarse por medio de un tercero, consintiéndolo o no el obligado. Debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique. Incluso se permite la posibilidad de medios de pago diferentes al efectivo o el equivalente mediante cheques, excepcionalmente en especie.

Lo importante y práctico de permitir el pago de forma diferente, puede ejemplificarse con lo que actualmente establece el artículo 36 de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, que admite la adjudicación en pago de uno o varios inmuebles al Estado, cuando los contribuyentes se encuentren atrasados por varios trimestres y el valor del o los inmuebles compense el monto del saldo anterior.



El cumplimiento de la obligación está a cargo del sujeto pasivo, pero puede asumir esa circunstancia la persona del contribuyente, el responsable o una tercera persona. El Código Tributario en el artículo 36 establece que el pago lo pueden efectuar los contribuyentes o responsables y que dicho pago extingue la obligación, y en el artículo 37 indica que el pago de la deuda tributaria también puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo.

3.5. Elementos del pago

Los elementos del pago son los siguientes:

- a) Subjetivos o sujetos del pago.
- b) Objetivos.
- c) Formales.
- d) Temporales o de tiempo de pago.

3.6. Pago por Compensación:

La compensación significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo entre sí deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra.

Quien debe una suma mayor de la que su propio acreedor le debe, después de la compensación, sigue siendo deudor de ésta en el exceso.



Para que la compensación se pueda efectuar, debe de tratarse de obligaciones que tengan una prestación de la misma naturaleza, como pagar una determinada suma de dinero.

La compensación se conceptúa en los artículos 43 y 44 del Código Tributario. El primero prescribe que se compensaran de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.

Asimismo, que la compensación entre saldos deudores y acreedores tendrá efectos en la cuenta corriente tributaria, hasta el límite del saldo menor, aplicando lo establecido en el artículo 99 del Código Tributario sobre dicha cuenta corriente. El artículo 44 del mismo cuerpo legal establece la compensación especial, por la cual el contribuyente o responsable podrá pedir la compensación parcial o total de sus deudas, con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aun cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria, pero en esta situación deberá pedirlo ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

Esta figura ya estaba esbozada en las anteriores leyes del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, estimándose que está llamada a constituir el medio más importante de extinción de las obligaciones tributarias, porque es de dos vías y evita el



flujo de dinero en efectivo, a la vez que permite mantener al día los adeudos siempre que se implante una efectiva cuenta corriente.

Asimismo, que la figura de la compensación, también se regula en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En nuestro medio este modo de extinción de la obligación tributaria se da cuando el contribuyente paga más al sujeto activo y luego de dirimir tal situación el sujeto activo aplica la diferencia a un nuevo impuesto; es decir, le compensa una nueva obligación con el pago efectuado de más o en exceso.

3.7. Pago por condonación o remisión

Se habla de Condonación como el perdón o liberación de la deuda concedida graciosamente por el acreedor, la que puede ser expresa o bien tácita, según los casos que señala la ley.

La condonación o remisión es una figura que se ha creado dentro del Derecho Tributario, con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales cuando la situación económica reinante en el país lo amerite.

La condonación procede sólo en casos especiales.

El único para condonar o perdonar el pago de los tributos es el Organismo Legislativo, que fue quien creó los tributos y por ello el Artículo 46 de nuestro Código Tributario



preceptúa, "La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonado o remitida por la ley", y si lo que se quiere perdonar es el pago de las multas y de los recargos, esto lo puede hacer el Presidente de la República de conformidad con lo establecido en el artículo 183 inciso r) de la Constitución Política de la República de Guatemala y es lo que conocemos como Exoneración.

En materia tributaria no es recomendable la condonación o remisión de los impuestos, toda vez que se estaría cometiendo una injusticia de tipo discriminatorio, pero sí es común que se dé en cuanto a las obligaciones de pago de los recargos o de las multas, condonación que puede tener como causa una finalidad política o bien de conveniencia fiscal.

Finalmente podría decirse que la condonación de la deuda tributaria la otorga el poder Legislativo en el uso de su poder imperio cuando dicta leyes de condonación de los tributos y sanciones fiscales; regularmente se concede la condonación cuando el Estado ve imposible por diversas causas el cobro del tributo y decide condonarlo ya sea parcial o totalmente, siempre en base a una ley previamente promulgada.

3.8. Pago por confusión

Esta forma de extinción de las obligaciones tributarias da al sujeto pasivo de las obligaciones tributarias como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo la situación de acreedor, por lo que se convierte en acreedor del Estado



y el Estado deja de ser solamente sujeto activo y acreedor, convirtiéndose en sujeto pasivo de una obligación.

También podría decir que esta forma de extinguir la obligación consiste en que los derechos del acreedor y deudor se confunden en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, ya por sucesión, ya por otra causa lógicamente se extingue la obligación pues no se puede ser deudor y acreedor de uno mismo, algunos estudiosos del derecho tributario son de la idea que se opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo en este caso es el Estado, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor.

En materia tributaria para que se dé la confusión, las calidades de deudor y acreedor se deben de reunir en el Estado o sea en la Administración Tributaria o sea el Sujeto Activo o acreedor y así tenemos que en el artículo cuarenta y cinco del Código Tributario se da el concepto de Confusión y para el efecto estipula lo siguiente: "Concepto es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación".

Por ejemplo: El caso de un contribuyente que cuenta con un bien inmueble sobre el cual se adeuda el Impuesto Único sobre Inmuebles. Este contribuyente fallece sin dejar herederos y por disposición de la ley, el bien inmueble que le pertenecía pasa a poder del Estado con el adeudo pendiente. En este caso, el Estado no puede cobrarse así mismo, reuniendo las calidades de acreedor y deudor a la vez, en este caso, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o compra y entonces sucede a



título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto, esto pone de manifiesto, especialmente con respecto al Impuesto Territorial, en las herencias, legados y donaciones y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio.

En los casos fiscales se dice que es imposible que pueda darse la confusión, sin embargo hay casos típicos en que pueden presentarse como cuando el Estado se constituye en sucesor o heredero de una persona que le tenía deuda por impuesto, en estos casos y con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor en una misma persona.

3.9. La prescripción

Consiste este modo de extinción de la obligación tributaria en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente, o sea que pasa el tiempo previsto en la ley sin que la administración fiscal hubiere exigido el pago, la institución de la prescripción extintiva es plenamente aplicable a la relación jurídico tributaria, ya que como indica la norma el crédito impositivo se extingue como cualquier otro derecho de crédito, cuando no se hace valer dentro de determinado período de tiempo. Los sujetos de la prescripción son el Estado u otro ente público y el sujeto pasivo.

Una característica de la prescripción tributaria es que tiene que ser declarada por el propio sujeto activo que ha de aplicar la ley para declarar extinguido su propio derecho, la prescripción es una institución recogida por la legislación que tiene por objeto sancionar



la negligencia de la persona que tiene el derecho de exigir el pago de una prestación y no lo hace dentro del término o plazo que la propia ley le concede.

La Prescripción puede ser suspendida y también interrumpida, se suspende cuando tiene lugar la detención del tiempo útil para que de la prescripción a consecuencia de que después de haberse iniciado esta última, sobrevienen causas que impiden su continuación, la cual se reanuda una vez que ha desaparecido la causa que la suspendió como por ejemplo que el deudor caiga en estado de interdicción o que fallezca; la interrupción tiene lugar cuando se destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el que se cumpla la prescripción comenzada.

La prescripción se conforma cuando el deudor tributario queda liberado de su obligación por la falta de acción del Estado por cierto período de tiempo, establecido previamente en la ley; de acuerdo al modelo del código tributario adoptado por Guatemala, todas las obligaciones tributarias son prescriptibles; pero la figura de la prescripción no es ilimitada en el tiempo pues la misma tiene un elemento negativo que se manifiesta en la interrupción de la prescripción.

Es una acción del contribuyente o del Estado que al accionar interrumpe el período de prescripción con lo que se tiene como no transcurrido el plazo que ocurrió con anterioridad al acontecimiento que la interrumpió, el Código Tributario establece las causales de la interrupción de la prescripción en los artículos 47 al 53 de manera más técnica y favorable que en las leyes específicas anteriores, entre otros aspectos por la reducción del plazo de 6 a 5 años.



Dicho plazo es fijado para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidez, interés, multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o responsables. En igual plazo los contribuyentes deben ejercer su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente por concepto de tributos, intereses, recargos o multas.

El código norma también la prescripción especial, para el caso de los contribuyentes o responsables que no se hayan registrado ante la Administración Tributaria, en cuya situación el plazo se amplía a 8 años. Asimismo, estos plazos se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

Sin embargo, las infracciones y sanciones tributarias normadas conforme el plazo de 5 años, se empiezan a contar a partir de la fecha en que cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente, según artículos 49 y 76 del Código Tributario.

Finalmente diremos que la prescripción puede interponerse como acción, lo que significa que en este caso no se necesita requerimiento de la Administración Tributaria para que el contribuyente la plantee o también puede plantearse como excepción, en cuyo caso sí se ha producido requerimiento de la Administración Tributaria. En los dos casos, la resolución debe ser aprobada por el Ministerio de Finanzas Públicas.





CAPÍTULO IV

4. Cuestionar la doble tributación en el impuesto de herencias, legados y donaciones

Aunque de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe la doble tributación, todavía existen leyes que contienen la misma, tal como la Ley del Impuesto a las Herencias, legados y donaciones, lo cual es inconstitucional, pero aun así se sigue aplicando por la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.5. Problemática

Esta problemática se debe principalmente a que los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria tienen metas tributarias que alcanzar, por lo que para ellos lo importante es llegar a las mismas y no la búsqueda de la legalidad como un principio rector de las actuaciones estatales.

Ante esta situación se propone establecer los fundamentos jurídicos que permitan comprender la existencia de la doble tributación cuando se lleva a cabo actos de herencia, legados y donaciones, así como las opciones legales que existen para ir disminuyendo esta doble tributación hasta que ya no exista en la legislación tributaria guatemalteca.

Por nuestra parte definimos a la doble tributación como el fenómeno que se realiza cuando un mismo hecho generador es gravado por dos o más impuestos creados por ley



para que estos sean pagados por el mismo sujeto pasivo a una entidad específica o a varias entidades obligadas a cobrar este impuesto.

Es decir que es el fenómeno que se perfecciona cuando las mismas personas o bienes son gravadas por dos o más sujetos con poder tributario, o cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos.

La doble Tributación puede originarse en los siguientes casos:

- Los casos de superposición administrativa: existe cuando dos autoridades financieras diferentes gravan la misma fuente.
- Los países con sistemas administrativos divididos en federaciones, en Estados y Provincias, donde recae un impuesto para toda la Federación y otro impuesto igual para el Estado o provincia.
- De la riqueza desplazada más allá de los límites y aptitudes de los contribuyentes a fin de que la presión tributaria ejercida sobre ellos no implica que su destrucción patrimonial y el aniquilamiento de la fuente de recursos que interesa al Estado conservar en cumplimiento de sus fines primordiales para que no desaparezca en la base de los múltiples impuestos que forman un sistema tributario.

Los elementos que intervienen en la doble o múltiple tributación son Unidad Sujeto Pasivo: la cual indica que hay unidad del sujeto pasivo cuando la persona individual o



jurídica obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias es la misma. Unidad de objeto: la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, consistente en dar determinada suma de dinero al Estado y el objeto del impuesto consiste en el presupuesto o antecedentes de la obligación.

Esta unidad se refiere a que el objeto y el hecho generador de un impuesto lo es también de otro, lo que se da como consecuencia que se esté tributando doblemente. Unidad de tiempo: se refiere a que la doble tributación debe recaer durante el mismo lapso, ya que de no ser así no sería una doble tributación.

Da doble o múltiple tributación interna es uno de los problemas que adquieren mayor gravedad en los Estados que han adoptado una organización de Estados Federados, como México, Estados Unidos, Argentina, Brasil, porque la doble tributación ahí recae que dos Estados del país tienden a cobrar dos impuestos iguales a un mismo sujeto pasivo en distinto Estado de la Federación, como ejemplo podemos decir que un Estado parte de la Federación cobra el impuesto a la renta y el Estado Central también gravada un impuesto a la renta del mismo sujeto pasivo.

En cambio, en países como Guatemala que no sigue el sistema federativo la doble tributación interna ocurre cuando un hecho generador es gravado por dos leyes distintas o se cobra un mismo impuesto varias veces, al mismo sujeto en otra circunscripción municipal. Aspectos y condiciones para que se realice la doble o múltiple tributación interna: Para que se realice la doble o múltiple tributación interna se deben de realizar las siguientes condiciones:



l) La coexistencia de dos autoridades financieras con personalidad jurídica con capacidad de gravar la misma fuente: es necesaria para la producción del fenómeno de la doble tributación, de donde esta puede provenir:

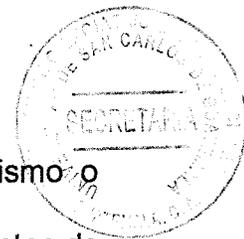
De la coexistencia de dos entes con capacidad tributaria dentro del mismo orden nacional, es muy común que exista en países con sistema administrativo federal, en que se crea un impuesto federal y otro estatal, sin embargo, para el caso de Guatemala puede ocurrir que el propio Estado y una Municipalidad graven el mismo hecho.

Un Impuesto cobrado por cada una de las autoridades financieras: esta debe tratarse de un mismo impuesto aplicado por dos autoridades fiscales diferentes. Puede ocurrir que las configuraciones reales de los gravámenes no sean precisas y a veces bajo denominación o apariencias diferentes se entra en doble imposición encubierta.

Que dos impuestos recaigan sobre el mismo hecho generador: la doble imposición requiere finalmente que el gravamen impuesto por dos autoridades con capacidad tributaria diferentes, incida sobre el mismo hecho imponible, esto es sobre los mismos presupuestos de hecho determinados por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.

4.6. Doble tributación externa o internacional

Es el tipo de doble tributación en el que varios países gravan el mismo impuesto a un sujeto pasivo que realiza un mismo hecho generador en estos dos países.



Se establece que la doble tributación internacional tiene lugar cuando un mismo o análogo impuesto es percibido por varios estados en virtud de idénticos presupuestos de hecho y por los mismos períodos de tiempo.

Para que se realice la doble o múltiple tributación internacional existe el criterio de la ubicación territorial de la fuente productora: Este criterio establece que la potestad tributaria sobre rentas reside en aquel país en cuya jurisdicción se utiliza el bien productor y es muy justo que su propietario, sea residente o no, tenga también una participación adecuada, en la forma de impuestos, a las exigencias financieras del país que brinda la vigencia de un determinado ambiente político, económico y jurídico que le hacen factible la obtención de tales rentas.

Se pueden indicar las razones importantes para que se pueda evitar la doble o múltiple tributación que son:

Razones derivadas del interés en incrementar la irradiación económica del país, es decir, conceder exenciones o atenuaciones de impuestos por el estado a los capitalistas o empresas que están en su territorio.

Razones que se fundan en la voluntad de estimular en general las relaciones económicas en el plano internacional.

Razón de Equidad: es injusto que dos rentas iguales en su cuantía y su naturaleza soporten diferentes cargas tributarias, sólo porque una tiene su fuente dentro del mismo



país y la otra en un país diferente. Razones fundadas en el deseo de atraer los capitales extranjeros o de empresas extranjeras.

Sistemas para Evitar la Doble o Múltiple Tributación

Chicas Hernández establece los medios para evitar la doble imposición o doble tributación:

- i) Procedimiento Unilateral: esta se realiza cuando el Estado en uso de su soberanía dicta las medidas legislativas necesarias para evitar la doble imposición.
- ii) Deducción: El Estado concede la deducción del Impuesto Sobre la Renta pagado por la misma materia en otro Estado.
- iii) Exención: el Estado exceptúa a la persona del pago de ciertos impuesto, pero grava con otros. Procedimiento Bilateral o Plurilateral: consiste en que dos o más Estados celebren convenios tendientes a evitar la doble imposición.

4.7. Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios del derecho tributario están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental de nuestro país; el Estado es garante de los derechos mínimos de los contribuyentes, entre estos principios analizaremos



brevemente los principios de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación y el de irretroactividad.

4.7.1. Principio de legalidad

Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala se puede encontrar el principio de legalidad en varios artículos principiando por el Artículo 5 que norma así “nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley”; por su parte el Artículo 28 señala “la facultad de todo habitante de la república de hacer sus peticiones a la autoridad las que deberán ser resueltas conforme a la ley”, de la misma manera podría seguirse citando artículos relativos al principio de legalidad.

Sin embargo, el artículo constitucional que recoge de una manera amplia el tema es el Artículo 239, que literalmente regula “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del



tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro Administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El artículo mencionado en el párrafo anterior también contempla los principios de equidad y el de Justicia Tributaria al preceptuar que: decretará los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, y también contempla el Principio de Reserva de la Ley, al preceptuar que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

El principio de Legalidad se ha resumido en el aforismo *Nullum Tributum Sine Lege*, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal, en todos los aspectos esenciales, es decir que la ley sea emitida por el Organismo Legislativo. Así también el código tributario Decreto número 6-91, del Congreso de la República y todas sus reformas, se encuentra



inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado él mismo en sus primeros tres considerandos.

4.7.2. Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que “conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica”,²⁸

Actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Es de esa manera que para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”, este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza y que ésta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

²⁸ Castillo Gonzáles, Jorge Mario. “Derecho Administrativo”. Pág. 54



4.7.3. Principio de no confiscación

Para ello entenderemos que confiscación es el acto de privar de un bien a alguno para aplicarlo al fisco; confisccius es un delator, se sabe que en la época Cesárea más corrompida, los denunciante abundaban, porque tenían participación en lo que obtuviera el fisco, se dice que es la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de un reo, constituyendo un castigo que recae sobre los herederos del delincuente; nuestra Carta Magna no autoriza la aplicación total de los bienes de una persona al impuesto, ya que asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición se prohíbe su confiscación, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía directa haga ilusorias tales garantías, de aquí que el afianzamiento en la doctrina que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.

4.7.4. Principio de Irretroactividad

En nuestra Carta Magna, encontramos este principio en el Artículo 15 que preceptúa “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”; el principio general que domina esta materia es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, pero este principio no debe considerarse como absoluto y todos los autores admiten que sufre excepciones, en materia tributaria existen dos cuestiones fundamentales por resolver, una de ellas es; qué debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley, la otra es en qué casos debe una ley aplicarse retroactivamente, una ley es retroactiva cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de una ley anterior.



La posibilidad de una aplicación retroactiva, implica por consiguiente la subsistencia de los deberes y derechos derivados de la realización del supuesto de la ley precedente; el principio de la irretroactividad de la ley tributaria vale tanto para los jueces como para el legislador ordinario, todo tipo de relación jurídico-tributaria que se produzca después de la aplicación de la ley fiscal, se someterá al imperio de esta última y, como lógica consecuencia, las que se produzcan con anterioridad a la fecha de su vigencia, se regirán por la ley anterior, la ley nueva no debe afectar los derechos realizados antes de su vigencia.

4.8. Análisis legal

La Constitución Política de la República de Guatemala establece que es una doble o múltiple tributación en el Artículo 243 de la misma, "hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición."

Existe doble o múltiple tributación "cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, aplicado por un mismo ente político que tenga el correspondiente poder originario para crearlo"

La doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente



dos o más entidades diversas.

El derecho tributario tiende aplicar el principio de que por el mismo supuesto de hecho solo debe exigirse una vez el mismo gravamen (non bis in idem) ” la doble imposición es según se trate de impuestos y la doble tributación, según se trate de tributos, si se da entre dos o más tributos, y la Doble Imposición Económica surge cuando el mismo sujeto pasivo tiene a su cargo el pago de varios impuestos calculados sobre un mismo hecho imponible, mientras que la doble imposición jurídica surge cuando el Estado determina dos o más veces el mismo impuesto.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Es necesario enfatizar que, en la Constitución Política de la República de Guatemala, regula la negativa de la doble tributación, todavía existen leyes que contienen la misma, tal como la Ley del Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, lo cual es inconstitucional, pero aun así se sigue aplicando por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por esa razón y ante esta situación se propone establecer los fundamentos jurídicos que permitan comprender la existencia de la doble tributación cuando se lleva a cabo actos de herencia, legados y donaciones, así como las opciones legales que existen para ir disminuyendo esta doble tributación hasta que ya no exista en la legislación tributaria guatemalteca.





BIBLIOGRAFÍA

- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. Barcelona, España, Ed. Ariel. 1973.
- CABANELLAS DE LA CUEVAS, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Ed. Heliasta, Decimoquinta ed. Buenos Aires, Argentina, 2001.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario de Derecho Usual**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Heliasta. 1972.
- CARRERA RAYA, José Francisco. **Manual de derecho financiero**. volumen 1. Ed. Tecno, Madrid España, 1994.
- CASTILLO GONZÁLES, Jorge Mario. **Derecho Administrativo**. (s.e.), (s.f.).
- CHICAS HERNÁNDEZ Raúl Antonio. **Apuntes de Derecho Tributario y legislación fiscal**. Guatemala. USAC. Colección Textos jurídicos departamento de publicaciones. 2000.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Segunda ed, Noriega Ed. México. 1998.
- DÍAZ DUBON Carmen. **Derecho Financiero I**. México, Ed. fénix. 2003.
- ESCOBAR MEDRANO, E., González Camargo, E., **Historia de la Cultura de Guatemala**. Segunda ed. Corregida y aumentada, 1993.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **La teoría del Seguro**, (s.e.), (s.f).
- FONROUGE, Giulliani. **El Derecho Financiero**. Tomo I. (s.e.), (s.f).
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales – ICEFI. SAT. **Historia de la Tributación En Guatemala (Desde los mayas hasta la actualidad)**, Edición Electrónica. Guatemala, Diciembre, 2007.
- JARACH, Dino. **El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo**. (s.e.), Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- LUJÁN MUÑOZ, Jorge. **La Independencia y la anexión de Centroamérica a México**. Segunda Ed. (s.e.), Guatemala: Serviprensa Centroamérica, 1982.
- LUQUI, Juan Carlos, **Derecho Constitucional Tributario**. Ediciones de Palma, Argentina, Buenos Aires, 1993.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Cuarta ed. Ed. universitaria Potosina, México 1976.



MARTÍ, José María. **Principios de derecho tributario argentino**. Primera e, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, Argentina. 1978.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero. Parte II**. (s.e.) Guatemala, 2004.

PINEDA DE MONT, Manuel. **Recopilación de Leyes de la República de Guatemala**, Tomo II, Imprenta de la Paz, Guatemala, 1979.

POLO SIFONTES, Francis Ramón. **Historia de Guatemala**. Quinta ed. (s.e.), Nueva Guatemala de la Asunción. Septiembre. 2005.

PORRAS y LÓPEZ Armando. **Derecho Fiscal**. México, Ed. Manuel Porrúa, S.A. 1977.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. **Derecho Tributario**. Edición 1988.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, **Diccionario de la Lengua Española**, Ed Espasa, Calpe, S.A. Vigésima segunda Edición. 2001.

RODRÍGUEZ, Mario. **"The Cadiz Experiment in Central America, 1808 to 1826"** Berkeley: University of California Press. 1978.

RUZ LHUILLIER, Alberto. **La civilización de los antiguos mayas**, Tercera ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1991.

VÁLDEZ COSTA, Ramón. **Estudio de Derecho Tributario Latinoamericano**. Edición 1982.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo I. Ed. Palma. Buenos Aires, Argentina. 1984.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Ediciones Desalma. Sexta Ed. Buenos Aires, Argentina, 1997.

VILLEGAS, Héctor. **Los principios del derecho tributario**. (s.e.), (s.f.).

ZAMORA ACOSTA, Elías. **Los mayas de las tierras altas en el siglo XVI: tradición y cambio en Guatemala**, (s.e.) Sevilla: Excelentísima Diputación Provincial de Sevilla, 1985.

Legislación:

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

Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, 1991.



Ley de Actualización Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-2012, 2012.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 26-92, 1992.

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

Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 15-98, 1998.