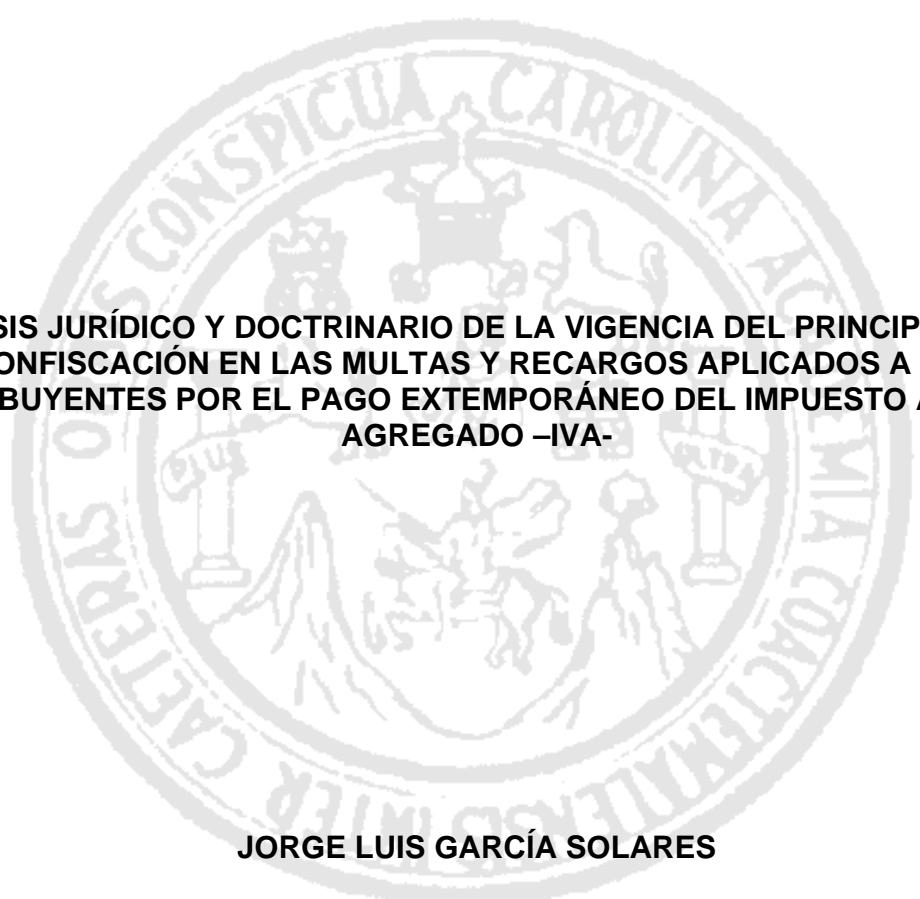


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LA VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE NO
CONFISCACIÓN EN LAS MULTAS Y RECARGOS APLICADOS A LOS
CONTRIBUYENTES POR EL PAGO EXTEMPORÁNEO DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO -IVA-**

JORGE LUIS GARCÍA SOLARES

GUATEMALA, ABRIL DE 2007.

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

**ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LA VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE NO
CONFISCACIÓN EN LAS MULTAS Y RECARGOS APLICADOS A LOS
CONTRIBUYENTES POR EL PAGO EXTEMPORÁNEO DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO –IVA-**

TESIS

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

JORGE LUIS GARCÍA SOLARES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, abril de 2007.

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. José Domingo Rodríguez Marroquín
VOCAL V:	Br. Edgar Alfredo Valdez López
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRÁCTICO
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Ricardo Alvarado Sandoval
Vocal:	Licda.	Eloísa Mazariegos
Secretaria:	Licda.	Marta Valenzuela

Segunda Fase:

Presidente:	Lic.	Luis Gonzáles Rámila
Vocal:	Lic.	José Luis De León Melgar
Secretario:	Lic.	Edgardo Enrique Enríquez

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 la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.)

MARTA ELENA TOBAR CASTRO ABOGADA Y NOTARIA



Guatemala, 20 de noviembre de 2006

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Director de la Unidad de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho:



En virtud de haber sido notificada por providencia de esa unidad, que fui designada como Asejora de Tesis del Bachiller **JORGE LUIS GARCIA SOLARES**, del trabajo intitulado **ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LA VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN EN LAS MULTAS Y RECARGOS APLICADOS A LOS CONTRIBUYENTES POR EL PAGO EXTEMPORÁNEO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-**.

Al respecto le informe que el bachiller **JORGE LUIS GARCÍA SOLARES**, presento su plan de trabajo, el cual fue analizado y se concluyó en que el tema delimitado es el más adecuado, habiéndose discutido en varias sesiones los capítulos que componen el referido trabajo; realizando los cambios acordados para que el mismo refleje la esencia de la doctrina y normativa que sustenta el bachiller.

Asimismo manifiesto que el bachiller **JORGE LUIS GARCIA SOLARES**, mostró la dedicación necesaria en el desarrollo del trabajo de investigación, empleando la bibliografía y leyes adecuadas, finalizando con las respectivas conclusiones y recomendaciones apropiadas al punto.

Por lo expuesto, al haberse llenado los requisitos reglamentarios correspondientes en el trabajo analizado, por medio de la presente emito **DICTAMEN** dando mi aprobación para que agotado el trámite correspondiente, el presente trabajo sea discutido en examen público de graduación.



MARTA ELENA TOBAR CASTRO
ABOGADA Y NOTARIA

Colegiada No. 3662

Bufete Jurídico
7ª. avenida 7-07, zona 4,
Edificio El Patio, of. 216
Ciudad de Guatemala

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, C.A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintiuno de febrero de dos mil siete.

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A) JOSÉ MIGUEL HIDALGO QUIROA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **JORGE LUIS GARCÍA SOLARES**, Intitulado: **"ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LA VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN EN LAS MULTAS Y RECARGOS APLICADOS A LOS CONTRIBUYENTES POR EL PAGO EXTEMPORÁNEO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTIÑ
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



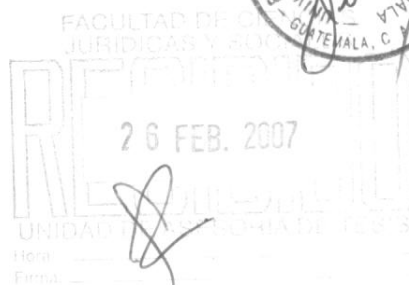
cc. Unidad de Tesis
MTCL/slh

José Miguel Hidalgo Quiroa
Abogado y Notario

Guatemala, 26 de Febrero de 2007



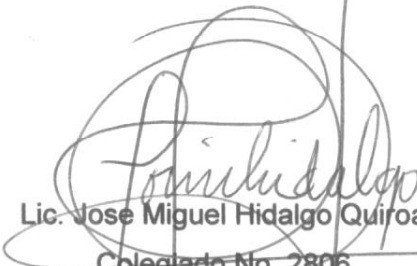
Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Director de la Unidad de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho:



En virtud de haber sido notificado por la providencia de esa unidad, fui designado como Revisor de Tesis del Bachiller JORGE LUIS GARCÍA SOLARES, del trabajo intitulado ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LA VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN EN LAS MULTAS Y RECARGOS APLICADOS A LOS CONTRIBUYENTES POR EL PAGO EXTEMPORÁNEO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-.

Procedí a revisar el trabajo del bachiller JORGE LUIS GARCÍA SOLARES, el cual fue analizado con la debida diligencia y cuenta con todo los requisitos destinados y observaciones agregadas, tomando en cuenta el contenido científico y técnico de la tesis así como la metodología, redacción, conclusiones, bibliografía, recomendaciones, y las técnicas de investigación utilizadas.

En virtud del dictamen emitido por la Asesora Marta Elena Tobar Castro, del trabajo presentado por el estudiante **JORGE LUIS GARCIA SOLARES**, cumple con requisitos reglamentarios correspondientes en el trabajo analizado, por medio de la presente; emito **Dictamen** dando mi aprobación para que agotado el trámite, el presente trabajo sea discutido en examen público de graduación.


Lic. José Miguel Hidalgo Quiroa
Colegiado No. 2806

JOSE MIGUEL HIDALGO QUIROA
ABOGADO Y NOTARIO

43 av. "A" 3-98 zona 3 de Mixco Colonia Lomas del Rodeo
Tel. 2435-6748



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, quince de marzo del año dos mil siete.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante JORGE LUIS GARCÍA SOLARES, Intitulado "ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LA VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN EN LAS MULTAS Y RECARGOS APLICADOS A LOS CONTRIBUYENTES POR EL PAGO EXTEMPORÁNEO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

MTCL/ech



DEDICATORIA

- A DIOS: Por otorgarme sabiduría, para descubrir lo correcto, la voluntad para elegirlo y la fuerza para hacer que perdure.
- A MIS PADRES: LUIS RANDOLFO GARCÍA CASTRO Y OLGA MARGOT SOLARES VILLATORO, por su amor y comprensión en todas las etapas de mi vida, por sus sabios consejos, por sus sacrificios y sobre todo, por enseñarme a vivir con respeto a los valores familiares.
- A MI ESPOSA: GLENDA PATRICIA ESCOBAR BERNAL, por su bondad, por su amor, por permitirme compartir a su lado los momentos más importantes y sueños, mis alegrías y tristezas y principalmente por ser mi alma gemela.
- A MI HIJO: LUIS EDUARDO, por ser mi angelito, mi inspiración, y por darme el honor de ser papá.
- A MIS HERMANOS: ALEX IVÁN Y ROBERTO CARLOS, por darme el cariño y apoyo que sólo un hermano lo puede, y porque sé que siempre podré contar con ellos.
- A MIS SOBRINOS: VALERIA Y FERNANDO JOSÉ, por llenarme de alegría y felicidad.
- A MI TIA ABUELA: ENMA CASTRO, por mostrarme que el amor de una madre no es exclusivo para sus hijos, gracias por guardar un poco para mí.
- A MIS AMIGOS: Porque hemos compartido alegrías y lágrimas pero, sobre todo, risas y complicidades; especialmente a Julio, Juan Carlos, Estuardo, Karen, Lili, Verónica, Oscar, Hugo, David, Franklin, Mónica, Emilio y Javier.

A MIS TÍOS Y
PRIMOS:

Por su apoyo incondicional, y por la alegría que le
dan a nuestra familia.

A MIS ABUELAS:

Con todo cariño y por estar conmigo siempre.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, y
la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales;
por brindarme la oportunidad de realizar mis
estudios superiores y alcanzar una de tantas
metas.

ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Derecho financiero.....	1
1.1. Conocimiento jurídico básico.....	1
1.2. Contenido del derecho financiero.....	5
1.3. Características del derecho financiero.....	7
1.4. Autonomía del derecho financiero.....	7
1.5. El derecho financiero y su relación con otras disciplinas jurídicas.....	8
1.6. El poder financiero.....	9

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	11
2.1. Definición de derecho tributario.....	11
2.2. Contenido de derecho tributario.....	14
2.2.1. Parte general.....	15
2.2.2. Parte especial.....	16
2.3. Desarrollo histórico del derecho tributario.....	16
2.4. Autonomía del derecho tributario.....	17
2.4.1. Clases de autonomía del derecho tributario.....	19
2.5. Fuentes del derecho tributario.....	20
2.5.1. Concepto y clases de fuentes.....	20
2.5.2. La constitución.....	21
2.5.3. Los tratados internacionales.....	21
2.5.4. Leyes ordinarias.....	22
2.5.5. Leyes especiales.....	22
2.5.6. Los reglamentos.....	22

	Pág.
2.6. El poder tributario	23
2.6.1. El poder tributario y sus clases	24
2.6.2. Límites del poder tributario y criterios de sujeción al mismo	24
2.6.3. Características del poder tributario	25
2.6.4. Alcances del poder tributario	26
2.7. Tributos.....	26
2.7.1. Concepto jurídico de tributo	26
2.7.2. Origen y evolución histórica.....	30
2.7.3. Clasificación de los tributos	31
2.7.3.1. Impuestos.....	32
2.7.3.2. Arbitrios	43
2.7.3.3. Contribuciones especiales.....	45
2.7.3.4. Contribuciones por mejoras.....	47
2.7.4. Sistemas tributarios	48

CAPÍTULO III

3. Principios del derecho tributario.....	51
3.1. Principios tributarios	51
3.2. Principio de legalidad tributaria.....	52
3.3. Principio tributario de capacidad de pago.....	53
3.4. Principio tributario de igualdad	56
3.5. Principio tributario de generalidad	57
3.6. Principio tributario de proporcionalidad	58

CAPÍTULO IV

4. Principio tributario de no confiscación	61
4.1. Definición.....	61
4.2. Reseña histórica.....	63
4.3. Importancia.....	64

	Pág.
4.4. Ámbito de aplicación	66
4.5. Regulación legal	67

CAPÍTULO V

5. La relación jurídica tributaria.....	69
5.1. Definición.....	69
5.2. Importancia.....	70
5.3. Características.....	71
5.4. Sujetos de la relación jurídica tributaria.....	72
5.4.1. Contribuyente	73
5.4.2. Agente de retención.....	74
5.4.3. Agente de percepción.....	75
5.4.4. Sujetos del impuesto al valor agregado.....	75
5.4.4.1. Sujeto pasivo del impuesto	75
5.4.4.2. Sujeto activo del impuesto	77
5.4.4.3. Contribuyente.....	77
5.5. La relación jurídica tributaria en Guatemala	78
5.6. La Superintendencia de administración tributaria -SAT-	79
5.6.1. Antecedentes.....	79
5.6.2. Objeto de la superintendencia de administración tributaria	80
5.6.3. Principales funciones institucionales	80
5.6.4. Misión de la superintendencia de administración tributaria	81
5.6.5. Organización y funciones de la administración tributaria.....	81

CAPÍTULO VI

6. El Impuesto al valor agregado –IVA-	83
6.1. Del hecho generador	83
6.2. Plazos para el pago del impuesto al valor agregado	84
6.3. Imposición de multas en el pago extemporáneo	86

	Pág.
6.4. Intereses resarcitorios	88
6.5. Mora	89

CAPÍTULO VII

7. Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en las multas y recargos aplicados a los contribuyentes por el pago extemporáneo del impuesto al valor agregado –IVA-.....	91
7.1. Análisis a los artículos que fundamentan la multa, la mora y los intereses resarcitorios por el pago extemporáneo del impuesto	91
7.2. Injusticia tributaria por la forma en que opera del impuesto al valor agregado –IVA-	94
7.3. De las multas y recargos por el pago extemporáneo del impuesto al valor agregado –IVA-	96
7.4. Por una verdadera reforma fiscal integral basada en los principios básicos del sistema tributario	97
 CONCLUSIONES	 103
RECOMENDACIONES.....	105
BIBLIOGRAFÍA.....	107

CAPÍTULO I

1. Derecho financiero

1.1. Conocimiento jurídico básico

El Estado como la máxima forma de organización social, a través de la cual, una sociedad se organiza tanto jurídica como políticamente, es el encargado de consolidar el bien común a través del mandato que la constitución política le establece. Así mismo se estructura y organiza mediante un régimen financiero integrado por los ingresos públicos, los gastos públicos, la deuda pública y la política fiscal; que encuadran las cuatro grandes divisiones que en la actualidad son el objeto de estudio de las finanzas públicas o hacienda pública y por ende del derecho financiero. De ahí la importancia y conveniencia para este trabajo que previamente a elaborar una definición de derecho financiero determinar los orígenes y en cierta medida la evolución histórica de lo que por el mismo se entiende, ya que en la medida de conocer la génesis del elemento analizado, podrá brindar mejores pautas de comprensión del mismo. Cuando se hace la interrogante referente a los orígenes de las finanzas públicas y por consiguiente del derecho financiero no cabe más que pensar en los mismos orígenes de la humanidad.

En algunas épocas de la historia de la humanidad se consideró que el tema financiero era parte de la política general del Estado, en otras no fue así, por lo que a continuación se realiza una breve reseña de las doctrinas que se han desarrollado a través del tiempo.

De la época antigua se cuenta con escasa información sobre las finanzas públicas, se puede manifestar que existió la hacienda pública parasitaria, ya

que los ingresos de los Estados provenían de los botines de guerra, mientras más guerrero era un pueblo y más conquistas realizaba, más riqueza obtenía.

De esta época, señala Manuel Matus Benavente, citando a Bullock, que se imponían impuestos sobre tierras y transacciones comerciales. “Él (Bullock) atribuye en su estudio parte de la decadencia y ruina de estos pueblos a la prodigalidad con que gastaron los Recursos Públicos que obtenían en forma onerosa de sus súbditos.”¹

Otro antecedente notorio de esta época es en Grecia la cual vivió de impuestos sobre el comercio internacional y la tierra. Por otro lado, el imperio romano empleó la guerra con fines tributarios. Es por ello que tanto en Egipto, Grecia y Roma, suele mencionarse que existieron prácticas financieras esto fundamentado en que dichas culturas fueron las más desarrolladas del mundo antiguo.

En la Edad Media (del siglo V al siglo XV) se desarrolló el feudalismo y la monarquía, el impuesto era establecido por los señores feudales y los monarcas, por lo que los tributos e impuestos se determinaban de acuerdo con las necesidades del señor feudal o la monarquía. Cabe mencionar que en esta época no existió regulación alguna con respecto a los ingresos y gastos del Estado, lo que dio paso a la arbitrariedad de las monarquías y de los señores feudales para la imposición de tributos. Asimismo aparece en esta época lo que se conoce como finanzas patrimoniales, en las que no existía diferencia entre los bienes del Estado y los soberanos o señores feudales.

Con la llegada de la revolución industrial en la Edad Moderna, desaparece el sistema feudalista, se perfecciona la figura del Estado, el que para fortalecerse necesitó de un tesoro nacional (Finanzas Públicas), conjuntamente con el crecimiento del comercio resurgió el tributo, que recuperó su naturaleza de prestación en beneficio del Estado, por medio del

¹ Matus Benavente M. **Finanzas públicas**. Pág. 22.

cual éste obtiene recursos para satisfacer sus necesidades económicas. En el siglo XVIII los fisiócratas, sostienen que la riqueza proviene de la naturaleza, naciendo la teoría de la imposición de un impuesto único sobre el valor de la tierra, el derecho financiero era parte del derecho administrativo y no se le concede la importancia que llega a tener con el paso del tiempo.

En la actualidad, se atribuye la modificación del concepto de finanzas públicas, a dos grandes acontecimientos que se desarrollaron en Europa; por una parte la Revolución Bolchevique en Rusia, y por otra la Segunda Guerra Mundial, ambos hechos pregonaron dos modelos distintos de percepción e inversión de la hacienda pública. En ese orden de ideas durante el siglo XIX, el enorme desarrollo de las finanzas públicas así como la variedad de los ingresos que contribuyeron a formar las rentas del Estado, sumando a ello que los pueblos incorporaron al ejercicio de su soberanía todo lo relacionado con las cargas que el Estado impone a los ciudadanos, determinó la formación de una nueva disciplina jurídica que se ocupara de los problemas legales de la organización financiera del Estado y de la captación de los recursos públicos y el endeudamiento estatal, dando origen así a la disciplina del derecho financiero. En la Universidad de Pavia, el derecho financiero se separa como una cátedra de la ciencia de finanzas, disciplina independiente de la economía política; a fines de ese mismo siglo y principios del siglo XX aparecen estudios jurídicos en obras aisladas o en tratados de derecho administrativo. Jeze y Allix orientan las finanzas en sentido jurídico, por lo que surgen doctrinas y principios que en el derecho financiero se desarrollan después de la referida Segunda Guerra Mundial, llegando a convertirse en un derecho autónomo separado del derecho administrativo, según Rheinfeld precursor del mismo. Finalmente aparece el neoliberalismo que propugna por la reducción del Estado, y la globalización, modelos económicos en los cuales el derecho financiero está constituyendo su mayor aporte para la eficacia en el manejo de la hacienda pública.

Hecho a manera de introducción el análisis anterior se puede proceder a definir el derecho financiero. Se define el derecho financiero como la rama del derecho público que organiza los recursos constitutivos de la hacienda pública del Estado, que regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que la Administración destina a sus fines; es decir aquel sector del ordenamiento jurídico que regula la actividad financiera del Estado y demás entes públicos.

Al definir el derecho financiero, según Cabanellas, “Es la rama de derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización”²

En otro contexto, para Fernando Sainz de Bujanda el derecho financiero “Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos”³

Para la tratadista guatemalteca Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales “El derecho financiero norma la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos, que incluye el procedimiento de percepción de los ingresos y la distribución de los gastos públicos, pagos de deuda interna y externa y la negociación de la misma. Su fin primordial es normar la actividad del Estado que persigue fines de interés colectivo desde las finanzas públicas. Se vale para lograr este fin primordial de órganos que la

² Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**, Pág. 323.

³ Sainz de Bujanda, F. **Hacienda y derecho**. Pág. 33.

ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina”⁴

Asimismo Manuel Matus Benavente manifiesta que el derecho financiero “Es la disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes, como las que se generan entre éstos como consecuencia de la imposición”⁵

1.2. Contenido del derecho financiero

El derecho financiero se relaciona con categorías propias de la teoría general del derecho que tienen elementos análogos en cuanto al estudio y desarrollo de las finanzas públicas, por lo que es difícil determinar con exactitud cual es su contenido, por lo que es necesario conocer los distintos criterios que concurren sobre el tema. Como hemos comprobado, en la actividad financiera existen dos ámbitos que constituyen las dos grandes cuestiones en torno a las que se articula o estructura el derecho financiero, el ingreso y el gasto público. En ese contexto Fernando Sainz de Bujanda indica que el contenido contempla: “a) La ordenación jurídica de los recursos económicos del Estado. b) El estudio de las normas que regulan la gestión financiera”⁶

Para, para Manuel Benavente, dicho contenido es esencialmente de relaciones sumadas a la teoría y organización financiera, propone como contenido del derecho financiero a: “1) La teoría financiera; 2) La organización financiera del Estado; 3) Las relaciones entre el Estado y los

⁴ Monterroso V., Gladys E. **Derecho financiero parte I finanzas públicas**. Pág. 22.

⁵ Matus Benavente. **Ob. Cit.** Pág. 71.

⁶ **Ibid.** Pág. 33-34.

sujetos pasivos de la obligación tributaria; y 4) Las relaciones que se originan entre los particulares derivado de los impuestos”⁷

En tanto, para Carlos Giuliani Fonrouge argumenta que el contenido del derecho financiero es la división y la estructura del mismo, el autor resume el contenido de la siguiente forma: “El derecho presupuestario entonces, constituye una parte esencial del derecho financiero, poco desarrollado hasta el presente y que por las características especiales de la materia que le sirve de objeto, ofrece aspectos singulares. Se complementa con el régimen jurídico de las inversiones y gasto público y del control. En segundo lugar trata de la administración del patrimonio del Estado, concibiendo al patrimonio en un sentido particular, diferente del que tiene en derecho civil, más bien aproximándose al concepto económico, esto es, como riqueza estática en cuyo derredor se desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento; concepción que incluye, por implicancia, el régimen de los servicios públicos y de empresas estatales o con participación oficial.”⁸

Singular relevancia adquiere la parte relacionada con la aplicación y recaudación de los tributos: el derecho tributario o derecho fiscal.

Lo anterior se deriva que tomando los elementos que exponen los tratadistas, el estudio del derecho financiero se puede dividir en cuatro grandes ramas que son:

- El derecho presupuestario
- El derecho patrimonial del Estado
- El derecho monetario
- El derecho tributario

⁷ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 71.

⁸ Giuliani Fonrouge, C. **Derecho financiero.** Pág. 37.

1.3. Características del derecho financiero

El derecho financiero posee características propias que lo distinguen de las demás disciplinas jurídicas, considerando las más importantes:

a) Público: Es una rama del derecho público, ya que contiene normas jurídicas que regulan el orden público relativo a las finanzas estatales y a las relaciones del Estado como ente jurídico con los particulares, con otros Estados e instituciones públicas y privadas, nacionales y extranjeras, y los derechos y obligaciones que nacen de estas relaciones.

b) Autonomía: Porque es una rama del derecho que dispone de principios generales propios derivados de la Constitución Política de la República, así como fin, objeto y contenido, los que no son iguales a otra rama del derecho; actúa coordinadamente en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas jurídicas, como integrantes de un todo orgánico, por lo que podemos afirmar que, aunque el derecho financiero goza de una considerable autonomía, no es totalmente independiente.

1.4. Autonomía del derecho financiero

La conexión entre ingresos y gasto público de forma unitaria justifica la disciplina. Cada uno de los aspectos que presenta la actividad financiera puede ser asumido como objeto de conocimiento por ciencias distintas; la actividad financiera esta dotada de naturaleza compleja ya que tanto el Derecho, como la Política, Economía, Sociología, etc., la pueden asumir como objeto de conocimiento, es por eso que dicha conexión entre ingresos y gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por consiguiente, su análisis científico se realiza en el marco de una disciplina con metodología común y bajo directrices de los principios comunes, los principios de justicia financiera. Determinada la interrelación existente entre ingreso y gasto

público, y atribuido su análisis al derecho financiero, cabe concluir lógicamente en el reconocimiento de la autonomía científica del derecho financiero.

1.5. El derecho financiero y su relación con otras disciplinas jurídicas

Difícilmente puede realizarse un análisis profundo de cualquier instituto jurídico sino se pone en relación con categorías propias de la teoría general del Derecho o contrastados en otros sectores del ordenamiento jurídico, realidad que se pone de relieve con una especial intensidad en el ámbito de los institutos financieros.

La relación con el derecho constitucional: Los principios básicos del ordenamiento financiero se encuentran desarrollados en los textos constitucionales. La Constitución Política de la República de Guatemala en su texto recoge los principios tributarios, y en la misma se prevé la existencia de una instancia jurisdiccional (Tribunal de lo Contencioso Administrativo) competente para juzgar acerca de la adecuación o no a tales principios por parte del legislador ordinario. La jurisprudencia constitucional es el elemento idóneo para ponderar el contenido y la eficacia real de los principios tributarios recogidos en la propia constitución.

La conexión con el derecho administrativo: El tributo y su creación, recaudación y administración, así como la emisión de deuda pública, constituyen categorías que se encuadran en el ámbito del ordenamiento financiero, cuya eficacia precisa de la aplicación de una serie de procedimientos típicamente administrativos.

El vínculo con el derecho penal: El análisis de instituciones como las infracciones y sanciones tributarias o el delito fiscal solo se harán efectivas en

la medida en que se tenga en cuenta conceptos establecidos y propuestos por penalistas y por cultivadores del derecho financiero.

1.6. El poder financiero

El poder financiero no es más que la facultad para regular el ingreso y el gasto público. Este poder se concreta inicialmente en la titularidad y el ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera (aprobar los presupuestos, autorizar el gasto público y establecer los recursos financieros necesarios para sufragarlo); el poder financiero en el campo de las finanzas públicas se encuentra establecido en el Estado y otros órganos de poder público. A la facultad de dirección y poder que tiene el Estado para organizar las finanzas públicas, es decir, los ingresos, los egresos y exigir de los particulares el pago de los tributos, como sujeto activo del mismo; se conoce como poder financiero; en consecuencia el poder financiero se deriva el poder tributario.

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario

2.1. Definición de derecho tributario

Construir una definición de derecho tributario es uno de los principales objetos de esta temática de estudio, porque al conceptualizar con la mayor precisión posible los elementos que lo integran se dispondrán de los instrumentos para describir con un apunte objetivo la esencia de los tributos.

Conocemos por derecho tributario aquella disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos. El derecho tributario es una parte del derecho financiero. El derecho tributario se articula sobre el instituto jurídico que constituye la columna vertebral de este sector del ordenamiento, el tributo, institución jurídica a través de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización de un acto o hecho indicativo de capacidad económica.

De la misma forma, llamamos así al conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos. El derecho tributario en sentido lato, es el conjunto de principios jurídicos, normas jurídicas, instituciones y doctrinas que desarrollan y regulan los tributos, refiriéndolos en sus distintos aspectos.

La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica. Carlos Guillianni Fonrouge expone que: “El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las

relaciones de éste con los particulares y en las que se generan entre estos últimos.”⁹ Asimismo hace notar “que tanto 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.”¹⁰ Agrega el autor mencionado que probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario, por su carácter genérico, acepción que se considera válida por la extensión de estudio de esta disciplina jurídica.

De esta manera, Manuel Ossorio, define el derecho tributario análogamente como define al derecho financiero, y refiriendo al derecho fiscal como: “Rama del derecho financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas y otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”¹¹

Sergio Francisco De La Garza, además de una definición positivista y bastante escueta del derecho tributario, agrega la pregunta del porqué nace el derecho tributario, la respuesta la encuentra en Jarach, quien hace una importante relación de derecho financiero con el derecho constitucional, llegando a afirmar que por razones tributarias nace el Estado moderno de derecho, atribuyéndole importancia primordial a la relación jurídico tributaria y al tributo en particular. Él argumenta que: “El derecho tributario es el conjunto de las normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídico tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de tributos.” A la pregunta: “¿Por qué nace el derecho tributario?” Contesta Jarach de la siguiente manera: “Nace en virtud de un proceso histórico constitucional, el ejercicio del poder fiscal o sea el poder

⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Ob. Cit.** Pág. 40.

¹⁰ **Ibid.** Pág. 37.

¹¹ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 323, 329.

imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la Ley, y en ese supremo principio está la base del derecho tributario como tal y la base del derecho constitucional moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el estado moderno de derecho.”¹²

El autor Héctor Villegas, define “el derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos.”¹³

Fernando Sainz de Bujanda proporciona una definición que abarca los elementos estructurales del tributo en donde engloba a todos los componentes de la relación jurídico tributaria, así como las normas que componen el derecho tributario; Sainz de Bujanda dice: “Es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero.”¹⁴

La autora guatemalteca Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales propone la definición del derecho tributario como “El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser origen del mismo.”¹⁵

¹² De La Garza, S. F. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 32

¹³ Villegas, H. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 133.

¹⁴ Sainz de Bujanda, F. **Sistema de derecho financiero**. Pág. 171.

¹⁵ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 15

El derecho tributario por contener en su campo de estudio institutos jurídicos que se relacionan con otras disciplinas jurídicas no resulta fácil establecer una definición que contenga todos los elementos de su materia de estudio, como se mencionó anteriormente autores como Ossorio incluso no lo distinguen con el derecho financiero, otros como Francisco De La Garza y Héctor Villegas lo definen de una forma muy resumida acentuando únicamente el elemento de la relación tributaria. Fonrouge propone un análisis en el que pone de relieve las diversas manifestaciones del derecho tributario, y concluye como se ha indicado que la denominación apropiada es derecho tributario; además considerando que en América Latina predomina la expresión “derecho tributario”, y que incluso existe una entidad denominada Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. De ahí que el término “tributario” es más adecuado que el “fiscal” como relaciona Cabanellas; esto en virtud que éste último término puede interpretarse que se refiere al “fisco” lo cual es un vocablo o expresión muy escueto para conceptualizar tan amplio genero de estudio. La acepción que creemos más adecuada es la propuesta por el autor Sainz de Bujanda y la Licenciada Gladys Monterroso al describir la rama de estudio en mención con una descripción de sus distintos campos de estudio, lo cual es bastante acertado en virtud que como toda disciplina jurídica, en esta materia, contiene normas jurídicas, principios, instituciones y doctrinas que regulan y desarrollan el contenido, las características, autonomía, los tributos, la relación jurídico tributaria, el poder tributario y los sistemas tributarios; por lo cual comparto dicho criterio.

2.2. Contenido de derecho tributario

Las disciplinas jurídicas desarrollan divisiones según sea su ámbito de estudio. En la presente disciplina jurídica, el derecho tributario en general y en forma panorámica, observamos que está contenido en dos grandes divisiones: Una primera parte o parte general, donde están comprendidas las

normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial, que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario.

2.2.1. Parte general

Es la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes. Esa armonización constituye la parte básica de la materia. Además, esta parte comprende las normas generales aplicables a todos los tributos sin excepción alguna.

La parte general está comprendida dentro de nuestro ordenamiento jurídico en la Constitución Política de la República de Guatemala, y el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; cuerpos normativos que comprenden un fragmento doctrinario de los principios tributarios, definiciones aplicables a todos los tributos, plazos, extensión de la obligación tributaria, disposiciones generales, infracciones, sanciones, y los procedimientos administrativos y judiciales afines con los tributos.

Doctrinariamente la parte general del derecho tributario comprende:

- El derecho tributario material: que contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria, como

nace y se extingue la misma, examina por lo tanto sus diversos elementos como sujetos, objeto, fuente, causa, hecho generador y elemento temporal. El derecho tributario material es aplicable a toda la legislación tributaria.

- El derecho tributario formal: esta parte del derecho tributario contiene lo concerniente a la aplicación de la norma al caso concreto en sus diversos aspectos, especialmente la determinación del tributo, su objeto es establecer la suma de dinero que debe pagar cada persona y cómo llega esta cantidad al Estado.

2.2.2. Parte especial

La parte especial tiene como objeto de estudio los sistemas tributarios, contiene las normas específicas y propias de cada uno de los distintos tributos que integran dichos sistemas. En ella se analizan las distintas modalidades de los tributos existentes en cada uno de los ordenamientos y las técnicas de articulación normativa entre los diversos tributos.

2.3. Desarrollo histórico del derecho tributario

Dentro del derecho en general, se distinguen grupos de normas que, por referirse a sectores individualizados de la vida social y por apoyarse en principios comunes que les dan cierta coherencia interna, se consideran ramas o disciplinas autónomas del derecho. No obstante, las diversas ramas del derecho se agrupan tradicionalmente según varias distinciones; las más importantes históricamente son las de derecho público y derecho privado.

Puede decirse, en términos generales, que el derecho público se caracteriza por el ejercicio del poder del Estado. Sus normas van dirigidas a regular la organización y la actividad del Estado y demás entes públicos, así como las relaciones entre estos últimos y los particulares. Por el contrario, el derecho privado es el que regula las relaciones entre particulares, es decir, aquellas en las que ninguna de las partes actúa revestida de poder estatal.

El derecho tributario tiene su origen en el derecho común y el derecho común nace del derecho civil. Según Héctor Villegas: “El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el *ius civile romano* se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado.”¹⁶

El derecho tributario al ser una rama del derecho financiero posee su génesis paralelamente con éste, por lo que los antecedentes del derecho tributario son análogos a los del derecho financiero. Asimismo su desarrollo histórico está estrechamente relacionado a la evolución histórica de los tributos, por lo que en otro apartado del presente trabajo se analizará separadamente el origen y progreso del mismo.

2.4. Autonomía del derecho tributario

Cuando hablamos de autonomía de la disciplina jurídica nos referimos a que esa disciplina jurídica contiene y desarrolla normas jurídicas, principios, instituciones y doctrinas propias que la distinguen de otras disciplinas jurídicas. Al respecto la autora Gladys Monterroso manifiesta: “Se ha discutido mucho sobre la autonomía de las diferentes materias que comprenden el derecho en general, y se ha estimado que el derecho

¹⁶ Villegas, H. **Ob. Cit.** Pág. 138.

tributario es una rama autónoma del derecho, porque cuenta con todos los elementos para ser considerado por sí mismo autónomo.”¹⁷ Por lo que hago propio el método que utiliza para distinguir los elementos propios del derecho tributario.

- Sus propias normas: Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, leyes tributarias especiales (ISR, IVA, IUSI, CAUCA, IETAP y otras), así como sus reglamentos.
- Sus propios principios: principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de irretroactividad, principio de justicia tributario y principio de no confiscación.
- Su propia doctrina: en la actualidad con el aporte que diversos autores han realizado se ha enriquecido la doctrina tributaria.

Existen también posiciones divergentes respecto a la autonomía del derecho tributario, entre ellas encontramos:

- Las que niegan todo tipo de autonomía al derecho tributario (aún la didáctica), porque lo subordinan al derecho financiero.
- Los que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo. Criterio que sostienen autores como Alessi, Gaetano o Vita, y también destacados especialistas en derecho tributario como Giannini, Tesoro, Micheli, Hensel, Blumenstein y Ataliba.
- Aquellos que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica o científicamente autónomo. Cabe destacar que autores extranjeros como Tratabas y De la Garza y argentinos como Jarach y García Belsunce, adoptan esta postura. Aclaremos que los

¹⁷ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 25.

criterios citados hablan de autonomía “estructural u orgánica” y “dogmática o conceptual”.

- Quienes afirman su dependencia con respecto al derecho privado (civil y comercial) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado pero si no lo hace, sigue rigiendo éste (posición del autor francés Gény).
- Los que estiman que es una rama del derecho parcialmente autónoma ya que ésta se encuentra inmersa de principios y normas del derecho en general.

2.4.1. Clases de autonomía del derecho tributario

Como hemos observado se ha discutido mucho por los diferentes tratadistas y estudiosos sobre la clase de autonomía que tiene el derecho tributario, y la mayoría de los autores en especial Héctor Villegas, han llegado a la conclusión de que ésta se divide en dos:

- Autonomía didáctica: es el estudio separado de cada rama jurídica, cuando las normas jurídicas relacionadas con un mismo objeto adquieren determinado volumen, es necesaria la separación para su estudio, no se trata de una autonomía total.
- Autonomía científica: la autonomía científica de cada rama del derecho no puede existir dentro de un derecho nacional, por lo que los tratadistas aseguran que lo único científicamente autónomo en el orden jurídico de un país es lo que en ese país se entiende por derecho, su aplicación e interpretación.

2.5. Fuentes del derecho tributario

2.5.1. Concepto y clases de fuentes

Cuando nos referimos al ámbito jurídico, entendemos como fuente toda norma generadora o de creación, fuente puede entenderse también como origen de otra norma. Según Kelsen es la razón de validez de las normas, la norma superior es fuente de la inmediata inferior, también define como fuente la creación de la norma, o sea que el acto legislativo que la crea es fuente de la Ley y la Ley es fuente del derecho. Según Gladys Monterroso: “En el derecho tributario, al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico público, la teoría de las fuentes del derecho se ajusta a los modos de creación de derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre.”¹⁸

De lo anteriormente expuesto cabe resaltar la puntualidad con que se expone la descripción de una fuente de derecho; sin embargo es preciso agregar que las fuentes del derecho se dividen en: fuentes históricas, fuentes reales y fuentes formales.

Es importante mencionar que las fuentes formales dentro de nuestro ordenamiento jurídicos tributario se encuentran desarrolladas en el Artículo 2 del Decreto 6-91, código tributario el cual regula: 1) las disposiciones constitucionales; 2) las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; 3) los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

¹⁸ Monterroso V., Gladys E. **Derecho financiero parte II, derecho tributario.** Pág. 61

2.5.2. La constitución

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República, ésta como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación, interpretación y aplicación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en caso de que una norma ordinaria se contraviniera a lo dispuesto en la Carta Magna ésta es inconstitucional; al contradecir cualquier norma jurídica jerárquicamente inferior es nula de pleno derecho en virtud que en la Constitución se encuentran regulados los principios que forman la plataforma del derecho. La Constitución Política de la República instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales del derecho tributario que son la base del sistema financiero, principios sobre los cuales las leyes ordinarias deben regular la relación tributaria.

2.5.3. Los tratados internacionales

En nuestro ordenamiento jurídico vigente los tratados internacionales validamente celebrados y ratificados, se integran a nuestra legislación como normas ordinarias, en virtud que estos se materializan con el proceso legislativo dentro del Congreso. Una vez publicados en Guatemala, forman parte del derecho interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del derecho internacional.

2.5.4. Leyes ordinarias

Toda ley es fuente formal del derecho, tiene un valor excepcional en el derecho tributario, por lo imperioso del principio de legalidad que establece que solamente el Congreso de la República puede crear normas tributarias así como las bases de recaudación, por lo que se puede afirmar que la ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, que ordena todo el sistema tributario de la nación.

2.5.5. Leyes especiales

Al indicar leyes especiales, nos referimos a todas aquellas leyes ordinarias que desarrollan alguna fracción del derecho tributario en específico; dentro de éstas encontramos la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, el Código Fiscal, entre otras; e indudablemente la Ley del Impuesto al Valor Agregado objeto de análisis del presente trabajo.

2.5.6. Los reglamentos

Estos constituyen un elemento muy importante dentro del derecho tributario, son emitidos por el Organismo Ejecutivo, e indiscutiblemente necesario para posibilitar la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma. La reglamentación de las leyes es una función administrativa que corresponde al poder ejecutivo, y su función es la de desarrollar la ley, contemplando no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma; en Guatemala, cualquier disposición reglamentaria que tergiverse a la ley ordinaria es nula ipso jure;

pudiéndose invocar su inconstitucionalidad de inconformidad del último párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República.

2.6. El poder tributario

El poder tributario es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir el pago de contribuciones conocidas como tributos a personas individuales y jurídicas o bienes de las mismas que se hallen en su jurisdicción, sea esta territorial o no.

El poder tributario es inherente al Estado, nace y permanece con él, no puede ser objeto de cesión o delegación, la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de la población. Se ha considerado que el poder para establecer tributos, acuñar moneda y declarar la guerra constituye el núcleo identificador de la soberanía política.

Con el constitucionalismo del siglo XIX, el establecimiento de los tributos y la aprobación de los presupuestos pasa a ser competencia del poder legislativo, los parlamentos, y la aplicación y efectividad del tributo y la ejecución del presupuesto constituyen una actividad administrativa reglada sometida a derecho. La Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, con su carácter normativo y vinculante establece los principios materiales para ejercer el poder de legislar, la potestad legislativa, en materia financiera. Este poder posee su base legal constitucional en el Artículo 239 de la Constitución.

2.6.1. El poder tributario y sus clases

Como ya se manifestó el poder tributario deviene del poder del Estado en el ejercicio del *Ius Imperium*, con la facultad de crear y exigir prestaciones pecuniarias para cumplir con sus fines. Se conocen principalmente dos clases de poder tributario y son los siguientes:

- Originario.

Cuando nace originalmente de la Constitución y del poder tributario, se encuentra supeditado a la misma y desarrollado por leyes ordinarias no superiores a la misma Constitución; ésta es clase de poder tributario en Guatemala.

- Derivado.

Cuando el mismo nace de una Ley ordinaria que puede ser modificada constantemente y la Constitución no lo regula ni lo autoriza, por lo tanto, aunque la Carta Magna de un país norma y limita los principios de la tributación, no nace de la misma el poder tributario. Como ejemplo de este, encontramos la facultad de los municipios en España para crear fuentes financieras para sufragar el gasto público.

2.6.2. Límites del poder tributario y criterios de sujeción al mismo

El poder tributario no es ilimitado, tiene límites y éstos se encuentran enmarcados en la Constitución Política de la República de Guatemala, podemos mencionar:

- a) Prohibición de la doble o múltiple tributación, Artículo 243.
- b) El principio de la capacidad de pago, Artículo 243.
- c) El principio de legalidad, Artículo 239.
- d) El principio de equidad y justicia tributaria, Artículo 243.
- e) El principio de no confiscación, Artículo 41.

2.6.3. Características del poder tributario

El poder tributario tiene características que lo hacen diferente a los demás poderes del Estado, los podemos enumerar de la siguiente forma:

- a) Abstracto.

La existencia del poder tributario surge antes de ser ejercitado, con la sola existencia del Estado nace el poder del mismo.

- b) Permanente.

El poder tributario solamente puede extinguirse con el Estado, la potestad tributaria de dictar normas no se extingue con el transcurso del tiempo, ni con el cambio de Gobierno ya que existe por sí solo mientras exista el Estado.

- c) Irrenunciable.

El Estado no puede renunciar a este poder especial inherente al mismo, ya que sin él no podría subsistir, pues los tributos son recursos que el Estado necesita para sostenerse.

d) Indelegable.

El Estado no puede trasladar a un tercero la facultad de legislar leyes tributarias, así como tampoco puede delegar la potestad de ejercer la parte que le corresponde como sujeto activo de la relación tributaria.

2.6.4. Alcances del poder tributario

En Guatemala, el poder tributario se encuentra enmarcado en la Constitución Política de la República y en las leyes ordinarias tributarias, desde el Código Tributario que rige todas las relaciones de carácter tributario hasta las leyes tributarias específicas. El poder tributario es ejercicio por el Gobierno en el territorio nacional.

Una consecuencia del poder de gravar es el poder de desgravar, es el hecho de eximir de la carga tributaria a determinados sujetos pasivos. Este poder lo ejerce el Estado y lo hace efectivo a través de la Ley, existen muchas formas de eximir, entre ellas la más importante es la exención y la exoneración.

2.7. Tributos

2.7.1. Concepto jurídico de tributo

Tributo en *lato sensu*, es la detracción que, en virtud del poder tributario, se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del Estado.

El tributo es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción; puesto que es creado por la voluntad soberana del Estado sin participación de la de los individuos.

Al realizar la búsqueda de una definición legal de tributo obligatoriamente nos debemos trasladar a la norma ordinaria de nuestro derecho positivo, el Código Tributario, el cual en el Artículo número 9 regula “Concepto: Tributo son todas las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

En la doctrina jurídica encontramos definiciones que pretenden establecer la idea más simple sobre este instituto.

Ossorio, expresa: “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Gravamen, carga.”¹⁹

El tratadista Héctor Villegas expone, “Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” Posteriormente en otro apartado de su obra asevera que: “El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la Ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito.”²⁰

¹⁹ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 995.

²⁰ Villegas, H. B. **Ob. Cit.** Pág. 67, 80.

Define Carlos Guilliani Fonrouge que: “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”²¹. En esta definición el autor pone de manifiesto la posición de la sujeción territorial para el ejercicio del poder tributario, esto en virtud que dentro del ordenamiento jurídico español, el poder tributario se encuentra distribuido en competencias constitucionales que otorgan potestad administrativa a entes públicos territoriales para crear tributos.

En Europa, se caracteriza la definición de tributo como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula al deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público. Sin embargo, de lo anteriormente expuesto se puede agregar que los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Con estos antecedentes, se puede esclarecer cuál es la significación actual del tributo. La innegable trascendencia que el tributo tiene como medio para financiar los crecientes gastos públicos, no puede confinar el protagonismo asumido en la actualidad por el tributo como instrumento de política económica en general. La polémica originada acerca de la utilización o no del tributo como instrumento de la política económica se suscita cuando el tributo manifiesta una clara fuerza a la hora de adoptar determinadas medidas para implementar dicha política.

²¹ Giuliani Fonrouge, C. **Ob. Cit.** Pág. 283.

La importancia del tributo para los Estados es hoy incuestionable, sea como medio de financiación del gasto público, o sea como instrumento de política económica, es lo cierto que no puede verse en el tributo la única manifestación jurídica a través de la cual los entes públicos actúan de forma compulsiva sobre el patrimonio de los administrados. Al margen de las formas tradicionales en que también se exterioriza la potestad pública –expropiación forzosa, incautación, etc.-, la intervención estatal en determinadas parcelas de la sociedad –prestaciones de servicios públicos de transporte, seguridad social, infraestructura, etc.- conduce a que, en los momentos actuales, la actividad financiera pública no se limite única y exclusivamente a la obtención de ingresos tributarios y a su asignación a la cobertura de los gastos públicos tradicionales, sino que el ensanchamiento de las actividades públicas ha conducido a un progresivo y simultáneo ensanchamiento del concepto de gasto público. Si bien la ampliación del gasto público conlleva a la ampliación de los mecanismos a través de los cuales se financia este, no es la respuesta razonable a esta necesidad el establecimiento de tributos o bien elevar los porcentajes de los mismos.

En conclusión, el tributo no constituye hoy la única manifestación del poder público proyectado sobre el patrimonio de los ciudadanos, encaminado a satisfacer las necesidades públicas, a financiar el gasto público. Son muchas las prestaciones patrimoniales impuestas a los ciudadanos tendentes a la misma finalidad, encubiertas en ocasiones en nombres que, sin renombrar el tributo (mora e intereses), propician la aplicabilidad de un régimen jurídico defallecido que el aplicable a las categorías tributarias.

2.7.2. Origen y evolución histórica

Como toda institución de derecho, contiene inherentemente un antecedente histórico; el carácter esencialmente histórico de las disciplinas jurídicas se pone de relieve también al analizar la evolución histórica del tributo, institución que ha ido adquiriendo una distinta significación a medida que ha ido evolucionando la realidad social sobre la que se ha proyectado.

En las sociedades en las que no existe la propiedad privada, en las que prima lo social sobre lo estrictamente individual y en las que no existe instituido un poder público que vaya más allá de ciertas actividades religiosas o que satisfaga necesidades de defensa de grupo, la aportación del individuo a las cargas comunes reviste naturaleza personal, no patrimonial. El cumplimiento de obligaciones de carácter militar, la prestación del propio trabajo personal en la realización de obras públicas o de común utilidad, constituyen la manifestación primaria de la contribución individual al cumplimiento de cargas comunes. El individuo no aporta más que aquello de que puede disponer, sus propias fuerzas. El tributo no tiene significación alguna como cumplimiento de un deber cívico. Más aún, con frecuencia el pago de tributos se impone a pueblos que han sido derrotados y constituye símbolo distintivo del poderío militar de unos pueblos frente a otros.

A medida que las estructuras económicas van desarrollándose, las formaciones sociales van adquiriendo una mayor complejidad y el régimen de propiedad privada adquiere carta de naturaleza. Se generalizan los intercambios comerciales entre los distintos territorios y van haciendo su aparición los primeros impuestos aduaneros y los impuestos que gravan el consumo de determinados artículos, que se unen a los denominados impuestos que gravan el consumo de

determinados artículos, que se unen a los denominados impuestos de capitación, que constituyen la forma más antigua de imposición directa y que, gravando por igual a todos los miembros de una determinada comunidad, sólo pueden explicarse en el ámbito de una sociedad en la que es muy similar la situación económica de sus miembros y, en consecuencia, no existen elementos diferenciales en mérito a los cuales se justifique la desigual aportación de sus miembros a las cargas públicas.

Nos encontramos así ante las primeras manifestaciones del tributo, en relación a las cuales debe ponerse de relieve una doble circunstancia. De una parte, que el tributo se emplea con un marcado carácter proteccionista, como lo prueba el hecho de que justamente los Estados más emprendedores en sus transacciones comerciales hayan sido los que más profundamente han desarrollado los tributos aduaneros. Por otra parte, debe subrayarse que, fuera cual fuera la cuantía de los tributos, el hecho de que su pago se realizara en moneda de metal, y no fuera una mera aportación personal como ya se describió, implica un cambio sustancial en la significación atribuible al tributo.

2.7.3. Clasificación de los tributos

En Guatemala existen dos clasificaciones de los tributos, una es la doctrinaria, que es la propuesta por lo estudiosos del derecho tributario, y otra es la legal, establecida en el código tributario; y las que analizaremos a continuación:

a) Clasificación doctrinaria

- Impuestos

- Tasas
- Contribuciones especiales
- Arbitrios

b) Clasificación legal

La establece el Código Tributario, en el Artículo 10. “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

De lo anteriormente expuesto se desprende que el tributo constituye un género, cuyas especies son el impuesto, los arbitrios y las contribuciones especiales. A continuación desarrollaremos el contenido de cada uno de los tributos que acepta la normativa tributaria.

2.7.3.1. Impuestos

Un impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Según Manuel Ossorio, impuesto es: “Contribución, gravamen, carga o tributo que e ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles, y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre

determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos.”²²

Uno de los tratadistas más importantes en derecho tributario, como es Manuel Matus Benavente, argumenta del impuesto que: “Es una cuota parte en dinero recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo con reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible.”²³

Por otro lado Carlos Guilliani Fonrouge, al definir esta institución, dice: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponible.”²⁴ Esta definición es discutible en virtud que al igual que el autor Héctor Villegas resaltan el hecho que un impuesto es una prestación en especie dando margen a que esta prestación pueda no ser obligatoriamente dineraria, con lo cual considero que pierde su naturaleza de instrumento para contribuir con el gasto público.

Por otro lado, Hector Villegas, al igual que Giuliani Fonrouge, acepta como una prestación proveniente de los impuestos la dineraria, y no omite como parte importante de la definición el Hecho Generador, utilizando el sinónimo de hecho imponible como uno de los principales elementos de los impuestos al decir que “El tributo exigido por el Estado a quienes se hayan en situaciones consideradas como hechos

²² Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 495.

²³ Matus Benavente, M. **Ob. Cit.** Pág. 132

²⁴ Guilliani Fonrouge, C. **Ob. Cit.** Pág. 291.

imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”²⁵

La Licenciada Gladys Monterroso, propone que: "Los impuestos como parte de los tributos, son prestaciones en dinero que el Estado exige a los particulares como producto de la realización de un hecho preestablecido en la ley y que son parte importante y esencial de los recursos con que cuenta el Estado moderno" ²⁶

En el derecho español son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o a la adquisición o gasto de la renta. Indispensable es subrayar que en esta definición se alude indiscutiblemente que el impuesto debe ir paralelamente a la capacidad contributiva del contribuyente.

De las definiciones referidas, cabe destacar que los impuestos conforman un área muy importante dentro del derecho tributario; sus características y elementos son tan significativos como su conceptualización. A continuación la descripción de estas:

- **Características de los impuestos**

Dentro de las principales características de los impuestos encontramos las siguientes:

²⁵ Villegas, H. B. **Ob. Cit.** Pág. 72.

²⁶ Monterroso V., Gladys E. **Derecho financiero parte I, finanzas públicas.** Pág. 101.

a) Obligatoriedad

Surge una obligación de dar dinero o cosas (prestación), en la actualidad esta prestación es predominantemente pecuniaria (dinero). En Guatemala, esta misma obligatoriedad los hace generales, teniendo su origen esta característica en la Constitución Política de la República.

b) Estatal

Es una obligación emanada del poder imperio del Estado, lo que justifica su coercibilidad y la facultad por parte del Estado de hacer efectivo su cumplimiento por todos los medios legales establecidos en las leyes de la materia.

c) Legalidad

Se encuentran establecidos en la Ley, por el principio de reserva de ley.

d) Generalidad

Es aplicable a personas individuales o colectivas.

e) Especialidad

Es aplicable a las personas individuales o colectivas que se encuentren en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o realización de ciertos actos.

- **Elementos de los impuestos**

Los impuestos tienen los siguientes elementos:

- a) Poder universal del Estado**

Los impone unilateralmente, atendiendo a sus necesidades.

- b) Forzoso**

El contribuyente debe pagarlo aun en contra de su voluntad y no se le pregunta si esta de acuerdo con el o no.

- c) Pecuniario**

Sumas pagados en dinero.

- d) Legalidad**

Deben estar contenidos en una ley.

Por otro lado, el impuesto en sí, contempla una clasificación orientada en la prestación o el hecho que lo genera, de ahí que es importante tratar como o cuales son las derivaciones de ese.

- **Clasificación de los impuestos**

Para su estudio los impuestos se clasifican en:

a) Impuestos directos

Es aquel impuesto establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero, un caso típico es el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Sobre Inmuebles.

Dentro de las características de los impuestos directos tenemos las siguientes:

- 1) Gravan el patrimonio en forma total.
Impuesto sobre los activos fijos, como el IETAP.
- 2) Gravan el patrimonio en forma parcial.
Impuestos inmobiliarios y provinciales, en Guatemala, el Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-. Los impuestos provinciales, en Guatemala no existen.
- 3) Gravan las rentas como beneficios periódicos, un ejemplo en Guatemala, puede ser el pago de Impuestos Sobre la Renta.
- 4) Gravan beneficios esporádicos debidamente comprobados, en Guatemala, un ejemplo son las retenciones en forma definitiva del Impuesto Sobre la Renta -ISR- y el Impuesto de herencias, legados y donaciones.

b) Impuestos indirectos

Grava los objetos de consumo en general o determinados servicios y se encuentra incluido dentro del precio con indicación o sin ella.

Este tipo de impuestos se establece tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final siendo este el que al final paga la totalidad del impuesto. Dentro de las características de los impuestos indirectos tenemos las siguientes:

- 1) Gravan la venta, transferencia, exportación de bienes y suministro nacional, ejemplos:
 - a) Impuesto al Valor Agregado, -IVA-.
 - b) Impuestos nacionales internos a los consumos, un ejemplo en Guatemala, es el impuesto al consumo de bebidas alcohólicas.
 - c) Impuesto nacional a la primera transferencia en el mercado de automotores en Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla este tipo de impuesto.
 - d) Impuestos aduaneros a la exportación, en Guatemala, no se encuentra contemplado este tipo de impuesto.
- 2) Gravan la adquisición, importación o consumo de bienes y servicios, tenemos los siguientes ejemplos:

- a) Impuesto al Valor Agregado, IVA, en cuanto a las importaciones.
- 3) Gravan el ejercicio de actividades, servicios o profesiones habituales lucrativas, ejemplo:
- a) Impuesto al Valor Agregado a servicios técnicos.
 - b) Impuesto al Valor Agregado a servicios profesionales.
 - c) Impuesto al Valor Agregado a servicios contables.
- 4) Gravan la exteriorización documentada de actos y negocios jurídicos, ejemplo:
- a) Impuesto al Valor Agregado en la transferencia de bienes inmuebles.
 - b) Impuesto al Valor Agregado en adjudicación de bienes muebles e inmuebles en pago.
 - c) Impuesto al Valor Agregado en la permuta de bienes inmuebles.

c) Impuestos personales (subjetivos)

Es aquel que se establece por razón de las circunstancias de la persona que ha de ser el sujeto

pasivo del mismo, ejemplo: soltería, número de hijos; en Guatemala, no tenemos un antecedente de este tipo de impuesto.

Tienen en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza que el mismo puede poseer, para lo que el Estado considera la situación como persona de cada contribuyente, pues las rentas o la riqueza de una persona puede variar de acuerdo con las circunstancias personales, un ejemplo de este tipo de impuesto es el Impuesto Sobre la Renta –ISR-.

d) Impuestos reales (objetivos)

Tienen en cuenta la riqueza por sí misma (impuesto sobre inmuebles), el Estado solo constata la renta o riqueza de los individuos sin considerar su situación individual como personas, un ejemplo de este tipo de impuesto es el IETAP y el Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-.

e) Impuestos ordinarios

Es aquel impuesto que forma parte de las finanzas del Estado, normalmente.

Gravan la renta de las economías privadas y, en Guatemala, también el capital, como el IETAP, el Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-, el Impuesto Sobre la Renta -ISR-, el Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

f) Impuestos extraordinarios

Son de carácter excepcional, temporal y transitorio, encuentra su justificación, en una determinada necesidad de la administración pública.

g) Impuesto único

Es una modalidad que la doctrina trata de instituir a los Estados modernos, fundamentada en el establecimiento de una sola carga tributaria que contemple una efectiva proporción de la carga del gasto público atendiendo a la capacidad económica del contribuyente. En la actualidad se tiene una nueva concepción sobre los impuestos, las corrientes modernas propugnan por un impuesto único que tendría el beneficio de sustituir a todos los impuestos que se aplican en un sistema impositivo, para reunir todas las cargas tributarias en una sola, constituyendo una sola fuente de impuestos: La renta de una economía.

Los sistemas impositivos debieran evolucionar hacia un impuesto de carácter personal dependiendo de la renta total del individuo, también existiría un impuesto sobre las rentas de las personas colectivas, que no distribuyen ingresos entre personas individuales.

Este sistema de impuesto único contaría con la ventaja de evitar la doble o múltiple tributación, así como una simplificación en el cobro del mismo, y lo más importante, según esta teoría, es que la carga tributaria descansaría sobre la capacidad real económica de contribuyente.

Particularmente, en un sistema social, económico, financiero y cultural como en el que se encuentra Guatemala, creemos muy difícil la implementación de un impuesto único, pues actualmente los dueños de la propiedad inmobiliaria no siempre (aunque existen excepciones) obtienen los ingresos suficientes como para soportar la carga del pago de los impuestos como únicos contribuyentes, y las personas que obtienen mayores ingresos no son en la mayoría de los casos (aunque también hay excepciones) quienes poseen la tierra.

Consiguientemente, el legislador intenta establecer impuestos sobre quienes pueden pagarlos, es decir, aquéllos que tienen capacidad económica para soportarlos. La capacidad económica depende de la riqueza, que se manifiesta por la posesión de un patrimonio, la obtención de una renta o la capacidad para el consumo. De ahí que los impuestos sobre la renta y el patrimonio sean considerados impuestos directos, porque gravan la riqueza en sí misma, y los impuestos al consumo sean indirectos, porque gravan la capacidad económica de consumir.

El impuesto directo crea efectos en la población por cuanto grava la riqueza, afectando la economía, ya que las personas ven directamente castigada la posesión de bienes por parte de la imposición, y el Estado puede contar con índices de ingresos con un alto grado de certeza.

Por otra parte, la riqueza de un individuo puede manifestarse de forma indirecta a través de su propia

utilización, que puede ser gravada por un impuesto indirecto, como los impuestos de transmisión o circulación de bienes, o los que gravan el consumo; si bien éstos últimos pueden establecer discriminaciones en perjuicio de los más débiles en el plano económico, que de esta forma pagarán la misma cantidad de impuesto indirectos que los de mayor poder adquisitivo.

De ahí que un sistema impositivo será tanto más justo cuanto más descansa sobre una base de impuestos directos. Sin embargo, existe la propensión por parte de los Estados de incrementar los impuestos indirectos por la mayor facilidad y cuantía de su recaudación.

2.7.3.2. Arbitrios

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 9 “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”

Igualmente, podemos decir que los arbitrios son medios ordinarios y extraordinarios que se conceden generalmente a los municipios para obtener recursos y cubrir sus necesidades.

Dentro de las definiciones que se emplean en la doctrina resaltamos las siguientes:

Cabanellas, define: “Arbitrio es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades con el fin

de que estos puedan cumplir con la prestación de servicios públicos”.²⁷

Manuel Ossorio expone: “Arbitrios son derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, generalmente municipalidades.”²⁸

Como se aprecia a los arbitrios, en Guatemala, se les da el uso que doctrinariamente les confieren los estudiosos, así la licenciada Gladys Monterroso propone que: “Los arbitrios son prestaciones que el municipio exige a los vecinos con el objeto de proveerse de recursos públicos para restituirlos a los mismos vecinos como servicios públicos, proporcionando bienestar a la comunidad en general.”²⁹

- **Características de los arbitrios**

- a) Es pecuniario, siempre en dinero.
- b) Es obligatorio, todos los vecinos tienen obligación de pagarlos.
- c) Se encuentran establecidos en la Ley.
- d) Es restringido a su territorio.

- **Objeto de los arbitrios**

El principal objetivo es desarrollar obras de interés colectivo que beneficien a la comunidad municipal que debe pagar el arbitrio.

²⁷ Cabanellas, G. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 209.

²⁸ Ossorio, M. **Ob. Cit.** Pág. 84.

²⁹ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 114.

2.7.3.3. Contribuciones especiales

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 13: “Contribución especial, es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

En la doctrina se conoce como contribuciones especiales a los tributos que el Estado u otro poder público percibe en contraprestación de servicios individuales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado, este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio de una obra pública u otro tipo de servicios estatales, especiales, destinados a beneficiar a determinada personal, o grupo social, determina Carlos Giuliani Fonrouge, al definir las contribuciones especiales, las sitúa dentro de los tributos y las define como: “La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras publicas o de especiales actividades del Estado”.³⁰ El autor no limita su definición a que los beneficios recibidos por los contribuyentes de este tributo sean en obras públicas, él los amplía a otras actividades estatales.

La autora guatemalteca Gladys Monterroso relata: “Atendiendo a la realidad nacional, nosotros proponemos la siguiente definición: Las contribuciones especiales, como parte de los recursos públicos, son prestaciones en dinero que el Estado u otro ente estatal percibe de los particulares

³⁰ Giuliani Fonrouge, C. **Ob. Cit.** Pág. 295.

con el objeto de recibir un beneficio que comúnmente favorece a determinado grupo, ya sea por lugar de residencia o grupo social lo que significa que el particular contribuye a la realización de un gasto que el Estado debe realizar pero con dicha contribución acelera la realización del gasto y el beneficio recibido.”³¹

- **Clasificación de contribuciones especiales**

- a) **Contribución especial por mejoras**

En este tributo el beneficio recibido por los contribuyentes se traduce en obras públicas, este beneficio lo reciben los contribuyentes que tienen propiedades cercanas a los lugares que fueron objeto de las mejoras, por lo que se considera efectivo que sean estos beneficiarios directos los que paguen el tributo.

Cabe subrayar que dentro de la mayoría de tratadistas incluyen en su clasificación de las contribuciones especiales, las contribuciones especiales por mejoras. Dentro del marco jurídico guatemalteco el Código Tributario manifiesta una clasificación la cual no incluye como una subclasificación de las contribuciones especiales, a las contribuciones especiales por mejoras sino por el contrario las describe como dos clases de géneros independientes, lo cual me permito desarrollar más adelante.

- b) **Peaje**

Este es un tributo que significa la prestación dineraria que se exige por la circulación en una vía de

³¹ Monterroso V., Gladys E. **Ob. Cit.** Pág. 113.

comunicación vial u otra, se ha discutido mucho la naturaleza de esta clase de tributo (es tributo porque el Estado lo exige ejerciendo su poder imperio, ubicándolo dentro de las contribuciones por mejoras).

c) Contribuciones para fiscales

Son contribuciones recabadas por ciertos entes públicos autónomos, para su financiamiento, el provecho que proporcionan estos tributos es para un grupo limitado de personas de determinado grupo social o profesional, ejemplo del mismo es el pago al INGUAT.

- **Características de las contribuciones especiales**

- a) Es de naturaleza tributaria.
- b) Se requiere de una actividad productora de beneficio.

2.7.3.4. Contribuciones por mejoras

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 13: “Contribución especial por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

Las contribuciones especiales por mejoras, tienen un objeto análogo con las contribuciones especiales, gravar el hecho generador que origine beneficios al contribuyente, sin

embargo, tal como lo regula el Código Tributario sus alcances son distintos, mientras que las contribuciones especiales generan beneficios por obras públicas o la prestación de servicios estatales (no se establecen para costear la obra o para prestar el servicio) las contribuciones especiales por mejoras si se establecen para contribuir al costo de la obra que se realiza y como beneficio el contribuyente obtiene plusvalía.

2.7.4. Sistemas tributarios

Un sistema tributario es el conjunto de tributos integrados en el ordenamiento jurídico de un determinado ente territorial, inspirado en principios comunes y que constituye un medio idóneo para que los ciudadanos cumplan con su deber de sostener las cargas públicas.

Dentro de las características de los sistemas tributarios tenemos:

- a) Principios establecidos constitucionalmente.
- b) Coordinación entre los distintos tributos, de manera que se eviten la existencia de lagunas legales, la duplicidad de gravámenes sobre el mismo hecho generador y la posible existencia de tributos que no graven manifestaciones de capacidad económica.
- c) Idoneidad para conseguir los objetivos de política tributaria.
- d) Consecución de fines de carácter extrafiscal o de objetivos de política económica.

Los sistemas tributarios han evolucionado conforme el transcurrir de los años, adoptando formas que se adecuen a dos criterios:

- La creciente proyección sobre todo fenómeno económico, consecuencia del aumento de los gastos públicos.
- La progresiva penetración de los principios jurídicos en la configuración de los sistemas tributarios, por la exigencia de acomodar la actividad tributaria del poder público, a los principios que garanticen su ordenado desarrollo. Explica la atención prestada a las garantías de los contribuyentes, el perfeccionamiento de las categorías tributarias y su adecuación al principio de capacidad de pago para evitar la propensión confiscatoria.

La característica principal del sistema tributario de Guatemala es su bajo rendimiento recaudatorio. Si bien la presión tributaria ha aumentado, como resultado de los Acuerdos de Paz, a partir de 1997, la carga tributaria superó por varios años consecutivos la barrera del 8%, sin alcanzar el 12% establecido como meta. El bajo nivel de recaudación ha impedido cumplir con lo propuesto en los Acuerdos de Paz, el cual se especifica en los compromisos fiscales contenidos en el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, en los apartados de:

- Política fiscal
- Política presupuestaria
- Política tributaria
- Meta de recaudación tributaria
- Compromiso fiscal
- Legislación
- Fortalecimiento de la administración tributaria

De igual forma, es evidente que el sistema tributario en Guatemala es notoriamente inestable en sus ingresos, lo cual influye en el manejo fiscal de corto plazo, lo que obstaculiza la planificación financiera y la programación y ejecución del gasto público. Dicha inestabilidad se refleja en la dependencia de los impuestos al comercio exterior, en donde sobresale el Impuesto al Valor Agregado –IVA- aplicado a las importaciones. Se debe tomar en cuenta que la capacidad de importar ha estado condicionada por las exportaciones y esto debido a que nuestros productos de importación generalmente son insumos o bienes intermedios de los de exportación.

Es importante mencionar que la inestabilidad tributaria se atribuye a las constantes reformas tributarias, ya que en las dos últimas décadas cada dos años y medio los gobiernos promovieron cambios en la legislación tributaria, lo que incidió en la credibilidad de las autoridades fiscales y en el clima de inversión productiva del país, debilitando el sistema tributario en su conjunto.

CAPÍTULO III

3. Principios del derecho tributario

3.1. Principios tributarios

Los principios forman parte de la doctrina de las fuentes del derecho, los principios constituyen el fundamento de algo, son lineamientos a través de los cuales se crean, interpretan, modifican y aplican los preceptos jurídicos. La Ley estricta no puede abarcar todas las posibilidades o eventos que en vida se presentan. De ahí que, en la aplicación de las normas jurídicas a casos concretos, se adviertan lagunas legales que dejan al juzgador la necesidad de acudir a otras fuentes para someter la controversia sometida a su conocimiento. A falta de un precepto expresamente aplicable, habrá que valerse de dos criterios, el primero interpretando según los principios generales del derecho, como se establece en el Artículo 4 del Código Tributario. “Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”, y el otro aplicando la analogía jurídica como fundamenta Artículo 5 del mismo cuerpo legal. “Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”

Como ya se ha manifestado, la primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República, esta norma suprema del ordenamiento jurídico, condiciona los modos de creación, interpretación y aplicación de las normas restantes que la desarrollan; las normas constitucionales que rigen el ordenamiento jurídico tributario contienen en sí mismas los principios tributarios como elementos básicos sobre los cuales se originan las instituciones de derecho tributario. La Constitución tiene un valor normativo inmediato y directo, el cual se concreta no sólo en su aplicabilidad directa, sino también en su propia eficacia. Este valor normativo, alcanza de lleno los principios específicos del ordenamiento tributario, y es destacado el punto en que nuestra Constitución no se limita a establecer los principios que tradicionalmente han informado la legislación tributaria, sino que da un paso más, muy significativo, y establece principios de ordenación material del gasto público.

Los principios tributarios, no son más que lineamientos por los que se debe regir el sistema tributario de un país, los generalmente aceptados son los de legalidad, capacidad de pago, de igualdad, de generalidad, de proporcionalidad y el de no confiscación entre otros, algunos de ellos contradictorios entre sí, a continuación relacionamos los principios tributarios que se desarrollan en la Constitución Política de la República.

3.2. Principio de legalidad tributaria

Uno de los principios esenciales de los Estados modernos es el de legalidad (reserva de ley) es un elemento que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público; es básico en nuestro ordenamiento constitucional, tal y como claramente expresa el preámbulo de la Constitución Política de la República, al delegar al Estado, como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad,

seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz. Este principio, establece que corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo, en su carácter de representante del pueblo, el hecho de acordar o decretar impuestos ordinarios o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, definiendo claramente las bases de la recaudación.

Por este principio se exige que la Ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc. El principio de legalidad en materia tributaria, lo encontramos desarrollado en el Artículo 239 de la Constitución, el cual regula que: “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...” esto quiere decir que es clara la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Además los impuestos deben observar dos presupuestos, el primero, que sean necesarios para el Estado. Obligadamente se basaran en necesidades que deberán justificarse puntualmente. Sin tal justificación, el impuesto ordinario y extraordinario puede considerarse inconstitucional. La justificación debe estar contenida en una exposición de motivos. Y el segundo, que las bases de recaudación formen parte de la ley o decreto. Estas bases están contenidas en el artículo 239 de la Constitución.

3.3. Principio tributario de capacidad de pago

Según este principio, la carga tributaria que una persona debe soportar debe depender de la capacidad de pago de esa persona, después de haber

satisfecho las necesidades de ella y su familia. Para determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo.

Igualmente, la carga tributaria de una persona debe depender de la capacidad de pago de la misma, medida por la renta o la riqueza que posea. Esto conlleva que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Según este principio, los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan más impuesto, independientemente de los beneficios que reciban de los gastos públicos.

Al igual que ocurre con los demás principios constitucionales tributarios, el principio de capacidad de pago encuentra su formulación en las primeras cartas constitucionales, convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República dispone que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.” Tradicionalmente, dicho principio ha tenido una proyección exclusiva en el ámbito tributario. De esta manera sólo podían establecerse tributos cuando se producía un acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica, no pudiendo establecerse carga tributaria alguna que no respondiera a la existencia de tal capacidad económica.

En la tarea de concretar normativamente el principio de capacidad de pago, la doctrina contribuyó eficazmente al definir los hechos indicativos de capacidad de pago. La gaceta número 37, sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 28 de septiembre de 1995, define que: “...Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad

mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la Ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo...³²

La labor del legislador en la tarea de configurar los hechos imposables viene dado por la denominada exención del mínimo vital, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.

Dentro de la doctrina se argumenta el ejemplo para identificar la capacidad económica de un individuo, señalando que, cuál es la capacidad económica de quien, agobiado por la necesidad, se ve obligado a vender su casa. Efectivamente en tal supuesto no existe capacidad económica y, sin embargo, en todos los sistemas tributarios la venta de un inmueble está configurado como hecho imponible generador de deudas tributarias, tanto para el adquirente como para el enajenador. Ello no obstante, en aquellos casos en que un hecho aparezca configurado como hecho imponible y, sin embargo, no sea indicativo de capacidad económica en ese supuesto

³² Gaceta No 37. Expediente No. 889-95. Pág. 14.

concreto, la solución deberá venir por vía de las exenciones o bonificaciones, no por vía de la exclusión a priori de la norma general. Otro ejemplo lo constituye en la actualidad la administración pública, que creó la modalidad de contratar personal bajo el renglón de servicios técnicos, dichas relaciones a mi criterio tienen toda la calidad de relación laboral, sin embargo al afectar a estos trabajadores no solamente con la limitación de sus derechos como trabajadores, se les crea la obligación de contribuir como sujetos del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, como resultado de los servicios que estos prestan. Volvemos a la misma interrogante, ¿la retribución que reciben estos servidores no es un ingreso que es necesario para la satisfacción de necesidades mínimas? la respuesta la desarrollaremos posteriormente.

3.4. Principio tributario de igualdad

Dispone el Artículo 4 de la Constitución Política de la República, que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...; señala este precepto, que el Estado al establecer tributos, no puede establecer discriminaciones subjetivas. El sentido de igualdad en el campo tributario es garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas. Este principio no prohíbe las exenciones de carácter personal cuando ellas estén inspiradas en el bien común como son las exenciones a favor del Estado, de las Municipalidades y de las organizaciones de beneficencia.

En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Ello no significa que el principio de igualdad agote su contenido con

el de capacidad de pago, conforme el principio de igualdad agote su contenido con el de capacidad económica, será mayor su aplicación, esto en sentido que la igualdad no incluye únicamente el derecho de igualdad ante la Ley, sino también la igualdad en la aplicación de la misma.

Si bien, todos han de contribuir al financiamiento del gasto público, de conformidad con su capacidad de pago, este principio debe aplicarse teniendo en cuenta la existencia de otros principios, y especialmente las exigencias del principio de proporcionalidad o progresividad. La conexión entre igualdad y proporcionalidad en el ámbito tributario guarda estrecha relación con la construcción que del primero de estos principios ha realizado la doctrina, según la cual más allá de la igualdad formal, ha de atenderse también a su contenido o exigencia de igualdad real.

El principio de igualdad, indica que se ha de gravar según la capacidad de pago, lo que no supone una igualdad aritmética, sino un sistema tributario justo. En conclusión, este principio en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad de pago, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera; al emplear el principio de igualdad ante la Ley y también en la aplicación de la Ley, garantizaremos la positividad de otros principios constitucionales, disponiendo así de un marco tributario que se traduzca en un ordenamiento efectivo del gasto público y una asignación equitativa de los recursos públicos.

3.5. Principio tributario de generalidad

Este principio lo encontramos enunciado de conformidad con el Artículo 135, de la Constitución Política de la República, inciso d), son deberes de los guatemaltecos, entre otros, el contribuir con los gastos públicos, en forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes.

Este principio, indica que todos han de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, lo que se matiza con el principio de capacidad de pago y el de igualdad. Este principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales, lo que no impide las exenciones justas.

3.6. Principio tributario de proporcionalidad

En la Constitución Política de la República, se establece la obligación del Estado a orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional. Esta argumentación está basada en la consolidación del principio de justicia social, contemplando dentro de esta distribución la carga del gasto público.

El principio de proporcionalidad, también llamado principio de progresividad, realiza una determinación concreta de la prestación tributaria de cada persona mediante las tarifas correspondientes, gravando con mayor intensidad la mayor capacidad económica, sin que en ningún caso el tributo pueda tener alcance confiscatorio. Para cumplir este principio se debe combinar y tener en cuenta la naturaleza real o personal del tributo, la estructura proporcional o progresiva de los tipos de gravamen y el carácter objetivo o subjetivo del impuesto.

En este sentido, entendemos que, la proporcionalidad por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscación, la previsión constitucional que obstaculiza o prohíbe la confiscatoriedad del sistema tributario constituye, en principio, una previsión tautológica, porque la confiscatoriedad constituye un concepto que por propia esencia, permanece fuera del ordenamiento tributario. El tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional y por exigencia dogmática, está basado en la capacidad de pago de quien es llamado a satisfacerlo; de ahí que la

distribución equitativa del gasto público se fundamente en los principios tributarios, y al momento de afectar el patrimonio del contribuyente se manifieste la confiscación

CAPÍTULO IV

4. Principio tributario de no confiscación

Este principio constituye el punto central del presente trabajo de estudio por lo que le dedicamos un capítulo para desarrollar con la mayor precisión posible el significado, su contenido, historia, cómo delimita la estructura del poder tributario, la forma en la que fija las condiciones de ejercicio del poder tributario, los mecanismos que se derivan de éste para restringir y orientar la forma de crear tributos, la tutelaridad que la doctrina constituye a través de éste hacia el patrimonio y el valor que conlleva en la defensa del contribuyente.

4.1. Definición

Este principio, indica que los tributos deben gravar la riqueza generada, pero que, no deben confiscar los factores que generan esa riqueza.

Según este principio, se puede gravar la renta generada, pero no se debe gravar las fuentes generadoras de esas rentas, no se debe obligar a los contribuyentes a enajenar sus bienes productivos para pagar los tributos.

Según Valdés Costa, en su obra *Curso de Derecho Tributario*, plantea que: "La no confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna."³³

³³ Costa, Valdés. *Curso de derecho tributario*. Pág. 130.

Eliézer Paz, comenta que: "Este principio consiste en la prohibición de que mediante la aplicación de los tributos se vea en peligro la garantía del derecho de propiedad, o mejor que se menoscabe este derecho."³⁴

Según Armando Miranda Pérez (1998), en su artículo publicado en la Revista Tributum V. Universidad Católica del Táchira. Plantea como premisa general, que el principio de no confiscatoriedad constituye un equilibrio entre el derecho de la propiedad, consagrado como un derecho fundamental, y la potestad tributaria de exigir los tributos como consecuencia de la solidaridad que supone la vida social.

En ese orden de ideas, Sainz de Bujunda cita a la autora Miranda Pérez, que a la vez expresa: "Entendemos la confiscación como la privación a un sujeto de sus bienes, que en éste caso pueden sufrir los propios contribuyentes, como resultado de la aplicación desmesurada y anormal de los tributos, producida por diversas vías. Una de ellas, es la que ocasionaría la aplicación de un solo tributo, cuya cuantía, por desmesurada, obligaría al contribuyente a sacrificar el bien o una parte del mismo para satisfacer la deuda tributaria. Otra vía es la aplicación de un conjunto de tributos que recaen sobre la misma capacidad económica, cada uno de los mismos gravámenes individualmente considerados, no tienen tal carácter, sin embargo por el efecto de su conjunto, tiene un efecto confiscatorio."³⁵

El principio de no confiscatoriedad, es uno de los límites de la potestad tributaria del Estado, que como tal, otorga contenido al principio de legalidad. El mismo, está íntimamente ligado al principio de la capacidad contributiva o límite a la carga fiscal de los contribuyentes, que obliga al Estado a garantizar el derecho a la propiedad privada, evitando que sus impuestos disminuyan la disposición patrimonial individual.

³⁴ Paz, Eliézer J. **Derecho tributario municipal**. Pág. 180.

³⁵ Sainz de Bujunda, F. **Ob. Cit.** Pág. 116.

No sólo en nuestra Carta Magna se encuentran claramente consagrados los principios constitucionales básicos del sistema tributario, lógicamente los principios de legalidad, justicia, progresividad, generalidad y no confiscatoriedad se encuentran expresados de una u otra manera, en las constituciones de los estados de derecho.

4.2. Reseña histórica

La historia ha sido el mayor exponente para comprobar que con el surgimiento de la sociedad y el Estado, nace también la necesidad de financiar el gasto público, se ha podido observar como en su evolución, ha incurrido en violaciones a los particulares mediante la imposición de tributos eminentemente confiscatorios, en la antigüedad las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos generalmente en especie, y los pueblos vencidos por medio del botín de guerra, que también era principalmente en especie. En ese momento no había quien defendiera a los súbditos ni a los vencidos de los excesos de los gobernantes o vencedores, según sea el caso.

Durante la Edad Media era común el abuso que cometían los recaudadores de impuestos contra la población, lo cual generó muchos conflictos. Los conquistadores imponían tributos gravosos a los pueblos conquistados, en el Medioevo hubo oscurantismo tributario y puede considerarse como la prehistoria de los recursos estatales, los tributos se cobraban con base en la contingencia, arbitrariedad y violencia.

La independencia de los países otrora conquistados y gran cantidad de rebeliones, revoluciones y guerras, se iniciaron por la tributación injusta, se citan a manera de ejemplo, la independencia de los Estados Unidos de América y la de los países de América Latina.

En la actualidad los Estados modernos establecen diversas normas para evitar o prohibir las tributaciones confiscatorias e igualmente establece derechos constitucionales que fungen como límites a los impuestos, tasas o contribuciones que tengan tal naturaleza.

4.3. Importancia

El Estado en el ejercicio del *Ius Imperium* (Poder Público), ostenta la facultad de crear tributos con la finalidad de percibir fondos y así cumplir con los fines establecidos en la Constitución. El poder estatal en contraste con la inferioridad de los particulares ante éste, se consigue moderar mediante la limitación de ese poder a la administración pública por medio de normas jurídicas que restrinjan y orienten la forma de crear tributos.

La importancia de este principio deviene de la tutelaridad que la doctrina constituye a través de éste hacia el patrimonio, ya se dijo que el principio de no confiscación es el límite al poder tributario del Estado, y es un instrumento de equilibrio entre el derecho de propiedad y la facultad estatal de exigir la contribución para costear el gasto público.

Porque en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder tributario del Estado, y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas y constitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio.

Sucede que para saber si un impuesto es confiscatorio hay que tener en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que los impuestos no pueden privar a una persona de su capacidad económica. No es fácil

determinar que porcentaje de impuesto es el que impide vivir, ya que un mismo porcentaje de impuesto puede ser confiscatorio en unos casos y en otros no.

En consecuencia, la importancia del principio de no confiscación o la prohibición de tributos confiscatorios, merece una exposición más desarrollada que la que en la actualidad tanto las normas jurídicas como la doctrina le otorgan.

Consiguientemente, el sistema tributario de un país debe ser fiel y concreta expresión del respeto a la equidad y justicia tributaria y del sistema constitucional, al grado que aquél debe necesariamente responder a la idea de limitación del poder -incluido, claro está, el poder tributario- que no es sino manifestación constituida del poder constituyente, depositario de la soberanía. Por ello es que el poder de tributación y sus concretas manifestaciones -los tributos-, son necesariamente limitados, tanto por el objeto como por los fines; pues, por un lado, no todo acontecimiento o evento puede ser hecho imponible y, por otro, todos los tributos deben mostrar "ese hilo conductor que, sin atenuantes, refleje que éstos efectivamente obran como medios para los fines constitucionales, y no para los propósitos del funcionario de turno".

Sostenemos además que, para la comprensión de los tributos, debe partirse de un presupuesto esencial, el cual es que no pueden las autoridades públicas, al establecer o aplicar tributos, incurrir en irrazonabilidades o en excesos que supongan una disminución de los derechos constitucionales de los particulares. Por eso, desde la perspectiva constitucional, el examen de control del ámbito de la tributación y sus concretas manifestaciones -sean impuestos, arbitrios o contribuciones especiales-, debe abordarse, de modo concomitante, desde una doble óptica: primera, los tributos han de tener su origen "en la ley como expresión de la voluntad soberana"; y segunda, el contexto de la tributación debe ser orientado por una concepción objetiva,

razonable, capaz de ser objeto de constatación por la lógica de lo razonable, tanto jurídica como económica.

Confiscar es privar a una persona de sus bienes, y aplicar el fisco tributos con ese carácter, es totalmente contrario a derecho, pues un tributo es confiscatorio cuando la carga es tan excesiva que priva a las personas de sus bienes. Aunque este criterio es muy subjetivo ya que no es posible determinar hasta que punto es posible gravar sin incurrir en confiscación, es irrefutable que se necesita una revisión al sistema tributario en cuanto al método para fijar las multas y recargos para que el tributo no se convierta en confiscatorio. Es esta la premisa que funda el presente trabajo, cuando realmente el Impuesto al Valor Agregado –IVA- y sus implicaciones producen resultados confiscatorios.

4.4. Ámbito de aplicación

El principio de no confiscación, se aplica en todo campo en el cual se manifieste el derecho tributario; su base es constitucional para proteger la propiedad de la arbitrariedad del poder tributario.

En ese sentido, es dable afirmar que en nuestro sistema jurídico, el derecho constitucional tributario conjuntamente con el principio de no confiscatoriedad, cumple en lo que atañe a la creación de tributos, una triple función: en primer lugar, delimita la estructura del poder tributario, mediante la indicación del órgano u órganos titulares del poder de radicación tributaria; en segundo lugar, fija las condiciones de ejercicio del poder tributario, en nuestro caso para consignar que es la ley, en sentido formal, la fuente de la tributación y que sólo por excepción cabe hacer extensiva esa posibilidad a la ley en sentido material; y, en tercer lugar, dispone los principios del poder

tributario, esto es, acoge y proclama los principios que han de orientar tanto al sistema tributario, en cuanto totalidad, como a cada tributo en particular.

Ese carácter de soporte o triple función del derecho constitucional tributario debe comprenderse a partir de una noción presente en cada una de sus funciones: el poder tributario no es absoluto, sino que necesariamente es limitado, es decir, sujeto a control. Dicha limitación se expresa esencialmente, en el Estado Constitucional de Derecho, a partir de dos ámbitos, uno formal y otro material; por el primero se hace referencia a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales -que constituye el principio de legalidad o principio de reserva de ley-; y por el segundo, a que los tributos deben fundarse en una objetiva capacidad contributiva.

4.5. Regulación legal

Dentro del marco legislativo guatemalteco, la Constitución Política de la República establece en el artículo cuarenta y uno (41), que el Estado garantiza la protección al derecho de propiedad, encontrando en el citado artículo el principio tributario de no confiscación, sin embargo realizando un razonamiento más detallado descubrimos cuatro figuras distintas dentro de su redacción; este artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura, la descomposición factorial del artículo en mención daría el resultado siguiente; a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. Encontramos la circunstancia de que en el mismo artículo se incluyan normas que garantizan tanto derechos políticos y derechos a la propiedad, con disposiciones relativas al régimen tributario.

CAPÍTULO V

5. La 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 contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en derecho tributario, entre las definiciones más importantes se encuentra la del doctrinario.

5.1. Definición

En Guatemala, no se utiliza la acepción relación jurídica tributaria, sino la denominación obligación tributaria; adicional a toda definición doctrinaria es necesario analizar el artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, que regula en el Artículo 14: “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley y conserva mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

Villegas, dice: “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”.³⁶

³⁶ Villegas, H. **Ob. Cit.** 246.

En su definición, Villegas argumenta que la relación jurídico tributaria constituye la pretensión de ser una prestación y no identifica todos los elementos, define a la relación jurídico como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen a duda al lector que no es estudioso del tema, al concertar la definición en uno de los elementos del tributo, dejando todos los demás elementos (como el hecho generador, tipo y base imponible), fuera de la definición. Por otro lado, y en otro contexto, Carlos Giulliani Fonrouge dice que es “El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley”.³⁷

La definición anterior creemos que es acertada y didácticamente aceptada por la claridad con que enfoca el tema de la relación jurídico tributaria.

La autora Gladys Monterroso, manifiesta al respecto que “La relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma.”³⁸

Algunos tratadistas abordan el tema sin incluir todos los elementos, por lo que creemos que las definiciones que más ilustran a éste y que más se acoplan a nuestra legislación, son las que se han expuesto.

5.2. Importancia

La relación jurídico tributaria corresponde al derecho público, independientemente que tenga origen en actos del derecho privado o no,

³⁷ Giulliani Fonrouge, C. **Ob. Cit.** 392.

³⁸ Monterroso V., Gladys E. **Derecho financiero parte II, derecho tributario.** Pág. 89.

constituye una institución autónoma, y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de los tributos y como resultado del acaecimiento de hecho generador, su naturaleza por lo tanto es de una institución de derecho público.

5.3. Características

La relación jurídico tributaria tiene las siguientes características:

- **Vínculo personalísimo**

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

- **Obligatoriedad pecuniaria**

En Guatemala, siempre consiste en obligación de dar sumas de dinero.

- **Legalidad**

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

- **Tipicidad expresa**

Nace al producirse la situación de hecho prevista en la Ley, identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible.

- **Autonomía relacional**

Tiene características de autonomía, no solamente con respecto a situaciones de derecho privado como a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.

5.4. Sujetos de la relación jurídica tributaria

La relación jurídico tributaria se compone por dos sujetos esenciales que son:

Sujeto activo: el Estado que actúa como ente encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. El Artículo 17 del Código Tributario establece que: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

Sujeto pasivo: representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria. Al respecto el Artículo 18 del Código Tributario regula que: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

De lo anterior se deduce que como sujeto pasivo se manifiestan dos sujetos; el primero denominado contribuyente, cuya definición la encontramos en el Artículo 21 del Código Tributario “son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.” En concreto contribuyente la norma refiere a las personas individuales o jurídicas cuya actividad se comprenda como hecho generador de una obligación tributaria.

El segundo sujeto es el responsable, definido a través del Artículo 25 del mismo cuerpo legal el cual preceptúa: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es asimismo responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.”

5.4.1. Contribuyente

Podemos manifestar que contribuyente, es el obligado al pago de las contribuciones. Es toda persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. La traslación del impuesto a otras personas no determina la pérdida de la condición de contribuyente, que concurre en quien según la ley debe soportar la carga tributaria.

Otro criterio que se emplea para definir al contribuyente, describe que es toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con las leyes tributarias.

Asimismo encontramos dentro de este instituto de derecho tributario a los contribuyentes especiales, los cuales contemplan aquel segmento de contribuyentes, cuyo número es reducido, que reportan los mayores o más grandes activos, los mayores volúmenes de

ingresos y teóricamente las mayores contribuciones. En otros países se les denomina grandes contribuyentes.

Preceptúa el Artículo 21 del Código Tributario: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

La citada Ley, reserva el término contribuyente a quien resulta obligado ante el Fisco precisamente por haber realizado el hecho generador, y queda vinculado por el hecho de haber efectuado dicha acción. Cabe destacar que el contribuyente lo será siempre de derecho, no abarcando esta categoría al contribuyente de hecho. La posición de contribuyente es resultado exclusivo de la Ley, de manera que, solo quien ésta designe como tal tendrá esa condición.

5.4.2. Agente de retención

Agente de retención (agente retenedor), se les llama así a las personas designadas por la Ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención del tributo correspondiente.

El Código Tributario en el Artículo 28, define a los agentes de retención de la siguiente forma: “Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de

éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.”

5.4.3. Agente de percepción

Estos son aquellas personas designadas por la Ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la percepción del tributo correspondiente.

La precitada Ley, lo define: “Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco. También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la administración tributaria.”

5.4.4. Sujetos del impuesto al valor agregado –IVA-

Siendo el Impuesto al Valor Agregado –IVA- la temática objeto de del presente trabajo, es importante desarrollar en este apartado las definiciones de los sujetos de la relación tributaria de este impuesto.

5.4.4.1. Sujeto pasivo del impuesto

Como ya se manifestó el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de un deber tributario, es el destinatario legal del tributo, o sea, el deudor por cuenta propia. Se puede decir que el sujeto pasivo por excelencia es el consumidor

final, ya que en definitiva es quien soporta el peso del impuesto.

El Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado – IVA- Decreto 27-92 del Congreso de la República, establece que el impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley.

Igualmente, en el artículo 6 del mismo cuerpo normativo preceptúa: “Otros sujetos pasivos del impuesto: También son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) El importador habitual o no.
- 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúe la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta Ley.
- 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.”

Por otra parte el Artículo 8 del reglamento de dicha Ley manifiesta que: “De conformidad con los Artículos 5 y 6 de la Ley, son sujetos pasivos del impuesto por el monto de su comisión o remuneración, las personas que compren o vendan bienes o presten servicios, habitualmente por cuenta de terceros. Las personas por cuya cuenta se compren o vendan los bienes o se presten los servicios son, por su parte, sujetos del impuesto, por el total que en cada operación le corresponda.”

Si bien en la redacción de los Artículos citados el legislador individualizó al sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, el sujeto pasivo de este se manifestará siempre que un sujeto realice cualquiera de las actividades reguladas como hecho generador del impuesto.

5.4.4.2. Sujeto activo del impuesto

El sujeto activo de la obligación tributaria en el caso del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, es y siempre será el Estado o el ente público acreedor del impuesto; por cuanto que la administración pública como consecuencia de la realización del supuesto al que la Ley vincula al deber de contribuir, lo grava con la finalidad de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

5.4.4.3. Contribuyente

La definición de contribuyente del Impuesto al Valor Agregado –IVA- la encontramos en el Artículo 2 numeral 6 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, el cual

regula: “Por contribuyente: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta Ley.”

5.5. La relación jurídica tributaria en Guatemala

“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, colocar al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma de suma importancia en derecho tributario.”³⁹

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, como ya se manifestó la relación jurídica tributaria se define como Obligación Tributaria; esto en virtud que el Artículo 14 del Código Tributario conceptualiza: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

³⁹ Guillianni Fonrouge C. **Ob. Cit.** Pág. 246.

5.6. La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

5.6.1. Antecedentes

Como parte del fortalecimiento del sistema tributario del país el Gobierno de Guatemala, en el año de 1997 implementa un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del Estado. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el programa de modernización del sector público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

Mediante el Decreto Número 1-98, el Congreso de la República aprueba la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. En dicha Ley se define a la institución como una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución

goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

La institución funciona con un Directorio integrado por:

- El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- Cuatro Directores titulares y sus suplentes.
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

5.6.2. Objeto de la superintendencia de administración tributaria

El objeto principal de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- es ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

5.6.3. Principales funciones institucionales

Entre las principales funciones institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, se encuentran: ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que recaudan las municipalidades. Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la Ley; cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias; facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación

transparente, honesta y efectiva, y promover la cultura y moral tributaria en el país.

5.6.4. Misión de la superintendencia de administración tributaria

Ser la entidad responsable de incrementar en forma sostenida la recaudación tributaria del país, a través de una eficiente, eficaz, honesta y transparente gestión, con excelencia en el servicio al contribuyente para proveer al Estado de los recursos que necesita para el desarrollo de Guatemala.

5.6.5. Organización y funciones de la administración tributaria

El reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- contenido en Acuerdo del Directorio No. 2-98, establece y desarrolla la estructura de la organización interna, indicando las dependencias a las que compete conocer las solicitudes y sustanciar los procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia.

CAPÍTULO VI

6. El Impuesto al Valor Agregado -IVA-

Impuesto al Valor Agregado -IVA-: Es el impuesto específico o indirecto que es generado por una serie de actos a los cuales la Ley califica como hecho generador del pago del impuesto.

6.1. Del hecho generador

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

Asimismo, el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- dispone: “Del hecho generador. El impuesto es generado por:

1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e Inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción, o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventarlo, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos

de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

8. La venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes".

6.2. Plazos para el pago del impuesto al valor agregado

Entendemos por plazo, el término o tiempo señalado por la Ley fija para el cumplimiento de la obligación tributaria. Este plazo o como lo denomina la Ley, fecha de pago del impuesto, es de suma importancia pues señala el momento en el que la obligación puede ser exigida.

El Artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, establece que: "El impuesto de esta ley debe pagarse:

1. Por la venta o permuta de bienes muebles, en la fecha de la emisión de la factura. Cuando la entrega de los bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha de la entrega real del bien.

Por la prestación de servicios, en la fecha de la emisión de la factura. Si no se ha emitido factura, el impuesto debe pagarse en la fecha en que el contribuyente perciba la remuneración.

En el caso de la venta o permuta de vehículos automotores, conforme lo dispone el Artículo 57 de esta Ley, el impuesto debe pagarse por el adquirente en la fecha en que se emita la factura.

En caso de que conforme a la ley, la venta sea otorgada exclusivamente en escritura pública, el testimonio que registre el pago del impuesto debe extenderse dentro de quince días a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura, bajo la responsabilidad del comprador.

Si el testimonio se compulsare después del plazo indicado en el párrafo anterior, se cargarán los intereses y las multas que legalmente procedan, lo que el notario hará constar en la razón del testimonio extemporáneo".

2. En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. Las aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén debidamente cancelados los correspondientes impuestos.

3. En las adjudicaciones, en el momento en que se documente o entregue el bien respectivo.

4. En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6), en el momento del retiro del bien respectivo o de la prestación del servicio.

5. En los arrendamientos y en la prestación de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago de la renta o remuneración efectivamente percibida.

6. En los faltantes de inventarios a que se refiere el numeral 7) del Artículo 3, en el momento de descubrir el faltante.

7. En los de seguros y fianzas, en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas.”

De lo anteriormente citado cabe destacar que para el respectivo análisis el momento para enterar ante el Fisco el impuesto generado por la prestación de servicios profesionales es el momento de la emisión de la factura respectiva o bien el momento en el que el contribuyente perciba la remuneración.

Cabe destacar que dentro de esta clase de contribuyentes (prestadores de servicios técnicos o profesionales), existe una forma de clasificación que en la ley se generaliza. Nos referimos pues a los pequeños contribuyentes a los cuales la Ley los define como aquellos “contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de sesenta mil quetzales (Q. 60,000.00), podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes.”

6.3. Imposición de multas en el pago extemporáneo

El cumplimiento del pago del IVA es un deber del contribuyente, el pago extemporáneo del mismo es objeto de una sanción; dicha sanción opera de dos formas, la primera genera una multa equivalente al 100% del impuesto cuando el contribuyente fue requerido por la administración tributaria; y la segunda cuando el contribuyente antes de ser requerido por la administración tributaria hace efectivo el pago, para lo cual se reduce al 50% la multa sobre el impuesto.

El Artículo 91 del Código Tributario contempla el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece: “Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado. Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes

del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado. Si el responsable del pago lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la administración tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 de este Código.”

Es notorio que la Ley integra a tres sujetos distintos, primero a los agentes de retención, segundo a los agentes de percepción y por último a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado; antes de la reforma del citado Artículo mediante Decreto número 03-04, no se incluía en esa norma a los contribuyentes del IVA. Que los hayan integrado en la norma no es debatible, lo que si es punto de discusión es fijar porcentajes que no atienden a las clases de contribuyentes del IVA, y por lo tanto lo convierte en una multa confiscatoria.

Ya se mostró que los institutos del derecho tributario deben fundamentarse en los principios de esta rama del derecho para no afectar a los contribuyentes. El establecer un porcentaje fijo, invariable en su forma de cálculo para imponer una multa, discrepa con lo que propone el principio de igualdad, capacidad de pago, y consecuentemente con el de no confiscación. ¿Porque?, el contribuyente del Impuesto al Valor Agregado –IVA- es tan diverso que no se puede encasillar a todos en un solo supuesto; si se quiere aplicar lo que los principios del derecho tributario pretenden, hay que iniciar haciendo una distinción legal de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, para que de esta forma sean tratados de conformidad con

su actividad económica, y resultado de ello, de acuerdo a su capacidad de pago, para no afectar el patrimonio de estos.

Por eso es debatible los porcentajes que la precitada norma establece para la imposición de multas, pues considero no alinea los presupuestos que fundamenta el derecho tributario a través de sus principios.

6.4. Intereses resarcitorios

El Artículo 58 del Código Tributario regula: “El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.”

El Artículo 59 del citado cuerpo legal, regula: “Computo de los intereses resarcitorios. Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo.”

Sabemos que el interés se llama resarcitorio cuando está destinado a indemnizar el daño o perjuicio producido total o parcialmente con el incumplimiento de una obligación, en este caso una obligación tributaria. Entonces cual es el fundamento de las exenciones, si efectivamente hay que resarcir un daño ocasionado al fisco; porque exonerar ese daño. Si bien se conoce que es un círculo muy pequeño el cual tiene acceso a dichas

exenciones, estos pierden cuidado en que se acumulen los intereses pues tienen ya de conocimiento que en algún momento se acogerán a la exención de los mismos. Porque entonces generalizar a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado –IVA- cuando es notoria la diversidad que existe entre estos, partiendo desde su actividad económica hasta su capacidad de pago; un pequeño contribuyente por ejemplo si debe tener cautela en no dejar que estos se acumulen en virtud de cómo la norma establece, el interés se computará hasta el día que efectivamente se haga el pago del impuesto, multa y recargos.

6.5. Mora

La mora la referimos como la tardanza en el cumplimiento de una obligación, es decir el retraso en el pago de una cantidad de dinero líquida y vencida. El Artículo 92 del Código Tributario preceptúa: “Mora. Incurre en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

SANCIÓN: Se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del impuesto a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la administración tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el artículo 89 de este código. La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere el Artículo 58 de este Código.”

Cabe subrayar que la norma contiene la denominación *sanción por mora*, y según lo establecido en el Artículo 71 del mismo texto legal, la mora es una infracción tributaria. Sin embargo por lo regulado en el Artículo 92 citado, abre

la puerta a la interpretación que la mora es otro mecanismo para sancionar al contribuyente por el incumplimiento a la obligación tributaria.

Por lo anteriormente expuesto es necesario realizar la comparación entre el principio de prohibición de doble pena (*Non bis in idem*) en virtud que la administración tributaria en ningún caso podrá sancionar dos veces la misma infracción.

Este principio lo encontramos en el Artículo 90 del Código Tributario, el cual regula: “Prohibición de doble pena. Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. La administración tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.”

Haciendo entonces el análisis comparativo, se deduce que por efectuar el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, la sanción es según el Artículo 91 del Código Tributario, la imposición de una multa; siendo esta sanción por el incumplimiento al deber tributario; de igual manera en base al Artículo 92 del mismo cuerpo legal, se impone una sanción con mora, aplicada por cada día de atraso derivada del mismo incumplimiento. Consecuentemente en las referidas normas hay una flagrante violación al principio de prohibición de doble pena, que como ya se manifestó prohíbe sancionar dos veces la misma infracción.

CAPÍTULO VII

7. Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en las multas y recargos aplicados a los contribuyentes por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

7.1. Análisis a los artículos que fundamentan la multa, la mora y los intereses resarcitorios por el pago extemporáneo del impuesto.

El Artículo 91 del Código Tributario regula: “Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado. Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado. Si el responsable del pago lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la Administración tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 de este Código.”

El Artículo 92 del mismo Código preceptúa: “Mora. Incurre en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

SANCIÓN: Se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del impuesto a pagar, por el factor 0.0005, por el número

de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la administración tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el artículo 89 de este código. La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere el Artículo 58 de este Código.”

El Artículo 58 del Código Tributario regula: “El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.”

Asimismo, el Artículo 59 del citado cuerpo legal, regula: “Computo de los intereses resarcitorios. Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo.”

Tal y como están redactadas las referidas normas, son violatorias de nuestra Constitución Política de la República, debido a que transgreden los más elementales principios de la tributación guatemalteca. Entre esos principios que son transgredidos por las normas en cuestión y que, conjuntamente con el principio de la legalidad y de justicia tributaria, forman los pilares fundamentales de la tributación en Guatemala, encontramos los siguientes: a) El derecho de propiedad; b) El principio de la tributación en base a la capacidad contributiva; c) El principio de la certeza jurídica; d) El

principio de prohibición de doble pena (*Non bis in idem*); y e) El principio de la no confiscatoriedad.

Las normas relacionadas representan violación al principio de la capacidad contributiva, porque la multa por el pago extemporáneo, la mora y los intereses resarcitorios, conllevará a que muchas veces los contribuyentes tengan que pagar sumas de dinero que excedan en dos, tres, cuatro, cinco o más veces el monto original del tributo. Además dicha multa está reglada únicamente en los porcentajes que establece de parámetro la Ley sin que se designe una escala fundamentada en la capacidad contributiva, la gravedad de la infracción u otro elemento que permita sancionar equitativamente a los infractores; por lo abre la interrogante, ¿los porcentajes para fijar las multas son positivos ante el principio de igualdad y capacidad de pago?.

Las normas citadas son violatorias del principio de la certeza jurídica, pues no se establecen límites de tiempo ni de montos, lo cual conlleva el hecho de que luego de procedimientos administrativos y jurisdiccionales de impugnación, el contribuyente deberá pagar una suma que de antemano nunca pudo conocer a cuánto ascendería, pues el computo de dichos cargos sólo se detiene cuando el reparo queda firme y eso nunca se sabe a ciencia cierta cuando ocurrirá hasta la sentencia definitiva.

De igual forma violan el principio de prohibición de doble pena (*Non bis in idem*) en virtud que la administración tributaria en ningún caso puede sancionar dos veces la misma infracción, y en el caso del pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado, la administración tributaria hace acreedor de dos sanciones al contribuyente, una que se constituye en la multa, y la otra en una sanción por mora.

Y, particularmente, son violatorias del principio de la no confiscatoriedad, pues al ser violatorio del derecho de propiedad, conlleva el hecho de que mediante dichos cobros se tomará de los particulares proporciones

importantes de su patrimonio, si no su patrimonio mismo. Pero cual es el fin de dichos cobros, a mi criterio, el cobro de multas y recargos por el pago extemporáneo no pretende sancionar al contribuyente por la infracción tributaria, al menos no en la realidad, sino pretende generar otro mecanismo de recolección de ingresos para el fisco.

Por último, pero no por ello menos importante, en la práctica se ha podido apreciar que el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado llega a ser también violatorio del derecho de defensa, pues los contribuyentes a quienes se les ha aplicado, la multa y los cargos ya citados, se encuentran ante la interrogante de cómo comportarse al momento en el que se les formule un reparo, abstracción hecha de la legalidad o ilegalidad de los mismos. En efecto, se coloca al contribuyente en la disyuntiva de ejercer los recursos previstos en la ley, o pagar las sumas que le hayan sido determinadas por la administración tributaria, aun cuando excedan con creces el monto de la deuda original, ante el temor de que esta deuda pueda reproducirse de forma indeterminada durante el tiempo que duren los procesos.

7.2. Injusticia tributaria por la forma en que opera del Impuesto al Valor Agregado –IVA

El Impuesto al Valor Agregado –IVA- es un impuesto indirecto. Esto quiere decir que no va a gravar la obtención de la renta, porque no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, ni sus circunstancias personales, ni ningún otro aspecto que relacione la renta o la riqueza de los contribuyentes. Lo que grava es el consumo. Y lo grava de la misma manera para todos, salvo alguna excepción. Por cada quetzal que alguien gasta, una parte será Impuesto al Valor Agregado –IVA-, si compro comida y gasto Q. 25.00 en este valor está incluido el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, si voy al taller a que le hagan el servicio a mi carro y gasto Q. 400.00 ahí está el

Impuesto al Valor Agregado –IVA-. Así que cada vez que realizo un *gasto* estoy soportando ese impuesto al consumo.

¿Donde radica la injusticia tributaria? a continuación un ejemplo:

Un productor de materias primas, vende a empresario A por Q. 1,000.00 + IVA (1).

El empresario A transforma esas materias primas y vende todo por Q. 2,000.00 + IVA (2) a empresario B.

El empresario B distribuye sin transformar y vende todo a un comerciante C por Q.3,000.00 + IVA (3).

El comerciante C ya vende en tienda a distintas personas que lo adquieren para su consumo particular, consumidores finales, y de la venta obtienen en total de Q. 4,000.00 + IVA (4).

Ante la pregunta, ¿Cómo es que tributa cada uno? La respuesta es : Cada vez que los bienes sufran una transformación o cambio que produzca un incremento al valor se da el hecho generador para el pago del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, pero hay que destacar que cada empresario en la cadena cobra el IVA que pagó, en la venta que realiza y ese es el Impuesto al Valor Agregado –IVA- que entera al fisco; de esta manera llegamos hasta los clientes del último comerciante, quienes soportan el Impuesto al Valor Agregado –IVA- en su compra para consumo. Ante la pregunta, ¿Y que pasa con ese impuesto? La respuesta es : Pues nada, lo tiene que pagar y ya, no hay derecho a devolución ni nada por el estilo porque el Impuesto al Valor Agregado está diseñado para que SEA SOPORTADO POR EL CONSUMIDOR FINAL. En este consumidor final se termina la cadena. Que sencillo para las grandes empresas y corporaciones, agregan el Impuesto al Valor Agregado –IVA- que les corresponde a los precios y además la parte

alícuota que les corresponde enterar, la evaden a través de exoneraciones, exenciones, deduciendo en gastos que justifican en donaciones a fundaciones, en aportes a obras sociales, etc. Pero atención, qué pasa por ejemplo con un empleado que obligado a prestar sus servicios que son propios de una relación laboral lo simulan como un contrato de servicios técnicos, esta actividad encuadra en el hecho generador del impuesto, y que hacen estos contribuyentes al no poder cargar el Impuesto al Valor Agregado –IVA- a sus clientes, se convierten en consumidores finales que soportan el Impuesto al Valor Agregado –IVA- sin posibilidad de repercutirlo. De ahí que fundamento el criterio que se debe efectuar una reevaluación de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado –IVA- ya que como lo establece el principio de igualdad o equidad tributaria, se debe tratar de igual forma a los contribuyentes que caen dentro de un mismo rango de ingresos, sin otorgar preferencias o trato especial a sectores o contribuyentes en particular.

7.3. De las multas y recargos por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

Como ya se manifestó el incumplimiento en el pago del Impuesto al Valor Agregado –IVA- dentro del plazo establecido en la Ley, genera una serie de implicaciones jurídicas que recaen sobre el patrimonio del contribuyente.

La primera, se presenta al incurrir en infracción a una obligación tributaria, ésta consecuentemente genera una sanción de tipo económica, consistente en la fijación de una multa por la SAT. Seguidamente la segunda implicación es la mora, procedente de la imposición de esa multa por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-. La tercera implicación generada por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA- son los intereses, los que se generan por no pagar el importe de la obligación tributaria. En recuento, la SAT cobra los siguientes rubros, 1) el impuesto, 2) la multa, 3) la mora y 4) los intereses resarcitorios. Hasta el momento se

puede apreciar que de los cuatro cobros dos son generados por sanciones, que como ya se manifestó constituyen una violación al principio tributario de prohibición de doble pena.

Por lo anteriormente expuesto, es aconsejable advertir a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que deben planificar bien y con mucho cuidado la fecha de pago de sus impuestos principalmente aquellos que aún no efectúan el pago de los mismos por el sistema BANCASAT, sistema que en la realidad está diseñado para la elite de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, esto lo manifiesto atendiendo a que dicho sistema contempla una complejidad para su utilización a la que no todos los contribuyentes del impuesto pueden acceder; volviendo a la precaución que hay que guardar para efectuar el pago del impuesto, lo señalo en el sentido de no dejar el pago para el último día porque si el monto a tributar supera la suma de diez mil quetzales (Q. 10,000.00), los bancos autorizados no aceptarán el pago en formularios impresos a los que comúnmente todos los contribuyentes si tienen acceso, y obligadamente deben hacerlo por BANCASAT y para ello es necesario efectuar el respectivo trámite de suscripción que lleva entre cuatro y cinco días.

7.4. Por una verdadera reforma fiscal integral basada en los principios básicos del sistema tributario.

La aplicación de tributos, como ya hemos visto, persigue la obtención de ingresos de tipo financiero que subsanen los presupuestos públicos y serenen los recortes coyunturales de presupuestos, provenientes de las asignaciones económicas hechas por el poder central. Si bien es cierto que este es el objetivo fundamental de la aplicación de tributos, también es cierto, que aún cuando nuestra realidad económica, política y social es bastante

crítica en la actualidad, la aplicación de los mismos no debe ser de manera desmesurada, como búsqueda inmediata a aparentes soluciones que lo único que logran es un deterioro de la capacidad económica del contribuyente, a la vez que obliga a los mismos a la búsqueda de alternativas que les permitan la subsistencia dentro de sus áreas de desenvolvimiento, deteriorando con ello, aún más, nuestra economía y dando lugar al incremento en la evasión fiscal.

El crecimiento económico moderno, requiere de una transformación de las estructuras internas y de una renovación de sus instituciones y por consiguiente de las leyes que le sustentan. La Superintendencia de Administración Tributaria hoy día realiza como parte de los trabajos para la elaboración de bases para una reforma fiscal, arreglos a las leyes que conforman el ordenamiento jurídico tributario. Esto es una muestra de que Guatemala ya no puede postergar las reformas de carácter estructural como lo es la reforma fiscal y la renovación de la Hacienda Pública. Observo con beneplácito el esfuerzo que se está realizando por democratizar las decisiones en el ámbito hacendario, considerando las ideas y propuestas de los involucrados en el proceso fiscal. Empero, este es el inicio de un proceso largo de adaptación y reconocimiento de la participación ciudadana, que hoy más que nunca se involucra en las responsabilidades que le competen al Estado.

Los sectores sociales y productivos no niegan la necesidad de una reforma fiscal y de la maduración de una nueva hacienda pública que sea capaz de administrar eficientemente los recursos públicos y de atender las necesidades públicas más apremiantes de la sociedad guatemalteca, que no por nada, va perdiendo credibilidad en las instituciones públicas y en sus representantes. Sin embargo, considero que es muy sano aprovechar la inestabilidad de que goza la economía nacional y evaluar los beneficios que acompañarían a una reforma fiscal de consenso, en respuesta a la problemática que exige cambios en el sistema tributario guatemalteco así:

- El bajo nivel de recaudación fiscal, máxime si se compara con la de otros países de condiciones económicas similares.
- Las crecientes practicas de evasión fiscal que distorsionan la eficiencia de la recaudación.
- La necesidad de mayores recursos para atender las necesidades de la población y sufragar los gastos públicos.
- Incrementar los niveles de competitividad del país en materia fiscal, de atracción de inversiones y de confianza interna.

Después de presentar este breve diagnóstico que refleja la necesidad de modificaciones y ajustes al actual sistema de recaudación y distribución, nos proponemos presentar los beneficios macroeconómicos y sociales que conlleva una reforma fiscal integral basada en los principios fundamentales del sistema tributario y los posibles obstáculos que han de enfrentarse para su conclusión exitosa, esto con el objetivo de que los diseñadores de política publica lo consideren.

Las finanzas públicas guardan una estrecha relación con la Economía, desde el momento en que esta trata de la administración de recursos limitados para la satisfacción de necesidades humanas. Una nueva hacienda pública debe considerar las nuevas tendencias de las formas de recaudación y de la ejecución del gasto que aquí señalo:

- Una nueva filosofía de administración: la administración pública imitará más las prácticas del sector privado, sin olvidar su interés público.
- Una aplicación extensa del tipo de contabilidad comercial en los gobiernos.

- Un sistema que otorgue seguridad jurídica, mediante el respeto de los principios constitucionales de los impuestos, acompañado de un marco normativo sencillo y comprensible.
- El fortalecimiento de la hacienda del Estado y de los Municipios.
- Innovaciones en controles sectoriales.
- Paquetes de reducción de déficit público.
- Mayor aplicación de tecnologías de información que faciliten los procedimientos de recaudación y asignación.

La propuesta es que al implementar reformas al sistema tributario, las modificaciones que se efectúen en torno al sistema fiscal, deben considerar los siguientes principios:

Principio de capacidad de pago. El principio de la capacidad contributiva, es considerado un medio de defensa del contribuyente, del que surgen las garantías materiales de: generalidad, igualdad, proporcionalidad y de no confiscatoriedad.

Esto significa que las personas que participen dentro de un régimen de contribuyentes deberán ser causales de dicho pago de impuesto y percibir ingresos que le permitan hacer sus contribuciones, sin que esto vaya en detrimento de la satisfacción de las necesidades básicas propias y de sus dependientes.

Aquí desde luego, nace un cuestionamiento que nos debemos de hacer al momento de evaluar la capacidad de pago de los contribuyentes y que en este momento tampoco es considerado por la actual legislación. ¿Qué base debe tomarse en cuenta para medir la capacidad de pago: La renta (nivel de

ingreso), el consumo o la riqueza? La respuesta es: La Ley del Impuesto al Valor Agregado debe contener un mecanismo que clasifique en forma real a los distintos contribuyentes del impuesto. Esta clasificación a mi criterio en base a los ingresos derivados por la actividad económica del contribuyente.

Principio de igualdad o equidad (equidad horizontal y vertical). Lo cual significa que el sistema recaudatorio debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Esto significa tratar de igual forma a los contribuyentes que caen dentro de un mismo rango de ingresos, sin otorgar preferencias o trato especial a sectores o contribuyentes en particular.

Una de las causas de la baja productividad en la recaudación de los impuestos, del Impuesto al Valor Agregado –IVA- para ser más concreto, es la existencia de tratos preferenciales y exenciones. En el caso del Impuesto al Valor Agregado –IVA- los contribuyentes con más potencial generado por su actividad empresarial, obtienen beneficios que por ejemplo un pequeño contribuyente no obtiene, esto genera distorsiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que esa desigualdad, motiva a que un sector por no tener acceso a esos beneficios busque mecanismos para evadir al fisco.

Se requiere contar con un marco fiscal sencillo, que cumpla con el cometido de financiar el gasto público, pero a su vez promueva inversiones, favorezca la creación de empresas, fomente el ahorro y la productividad; para evitar el desvío de recursos en actividades que no contribuyen a generar riqueza y empleo, cuestiones fundamentales para el desarrollo económico del país.

Es necesario conformar un marco legal claro y de largo alcance, que brinde seguridad jurídica y evite interpretaciones contrarias al espíritu de la norma, ya que esas prácticas inhiben las inversiones, ocasionan gastos y pérdida de tiempo, al asistir a los tribunales para dirimir controversias.

La recaudación fiscal debe sustentar su función en los principios de justicia y equidad, ampliando la base de contribuyentes, al incorporar a la economía informal.

La administración tributaria debe ser ágil y eficiente, reducir los plazos de respuesta, simplificar trámites y formatos. El Estado debe optimizar el uso de los recursos públicos, recortar el gasto corriente y promover una simplificación administrativa integral para contar con un sistema fiscal competitivo a nivel internacional.

Principio de no confiscatoriedad. Porque un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta del contribuyente o cuando absorbe el capital del contribuyente, al no ser posible satisfacerlo solo con la renta obtenida de ese capital puesto en estado de explotación. Y en un sistema tributario donde los impuestos son respetuosos de los principios de capacidad de pago y de igualdad, son respetuosos del patrimonio del contribuyente, por lo tanto del principio de no confiscatoriedad. Hago la invitación para que los que estamos a favor de la igualdad de derechos, y en la búsqueda del anhelado bien común, consideren lo que a mi criterio es una flagrante violación a nuestra constitución.

De lo anterior se concluye, que la imposición de multas y recargos con tendencias confiscatorias y sobre todo con violaciones a los principios tributarios, fomenta a que los contribuyentes no tributen, y, a que busquen mecanismos para evadir al fisco. La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- impulsa mecanismos para controlar la evasión tributaria, partiendo del principio de autodeterminación de los impuestos, según el cual el cumplimiento de la obligación debe ser voluntario. Asimismo debe autodeterminarse el pago de los impuestos, porque el elevado nivel de incumplimiento ha inducido a la instauración de infracciones y sanciones, con el objeto de concretar el cumplimiento voluntario; pero no ha tomado en cuenta las implicaciones violatorias en las que las sanciones se han convertido. Por lo tanto, es indispensable que la administración tributaria replantee los mecanismos de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, y realice la demandada reforma fiscal.

CONCLUSIONES

1. Tomando en cuenta que la doctrina jurídica expone, que el principio de no confiscación comprende la prohibición a que se afecte la capacidad económica del sujeto o su patrimonio mismo, el monto total en concepto de multa, mora e intereses resarcitorios generados por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, transgreden el principio de no confiscación, ya que los montos a los que pueden ascender dichos cobros, pueden exceder en dos, tres, o más veces el monto original del tributo, lo que efectivamente afecta el patrimonio del contribuyente.
2. Las normas legales del Código Tributario que regulan los cobros generados por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado, contravienen el principio de igualdad, ya que no existe una clasificación de los distintos tipos de contribuyentes para tratar de igual forma a los que se encuentran dentro de un mismo rango de ingresos; asimismo, por la existencia de tratamientos tributarios preferenciales, exoneraciones, exenciones, franquicias, acreditamientos a otros impuestos, programas de desgravación arancelaria, y otras medidas previstas en la legislación tributaria guatemalteca a la que solo un sector privilegiado de contribuyentes tiene acceso.
3. Los artículos del Código Tributario que fundamentan los rubros generados por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, violan el principio de capacidad de pago, ya que al no existir la citada clasificación de contribuyentes, no se toma en cuenta la riqueza o el nivel de ingreso de los mismos y por lo tanto se establecen cobros sin determinar si el sujeto tendrá los recursos suficientes para cubrirlos.

4. Los porcentajes establecidos por la Ley para la imposición de multas por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, pueden ser confiscatorios, en virtud que al generalizar el porcentaje de la multa para todos los contribuyentes, dicho porcentaje puede constituirse en confiscatorio en casos en los que el contribuyente no posea recursos suficientes para satisfacer el monto de la multa.

5. La reciente implementación de la Ley Antievasión Fiscal, las reformas al Código Tributario y las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- , son muestras que la actual administración tributaria, trabaja en pro de su institucionalización, y está empleando mecanismos que la conduzcan a constituirse en una institución ágil, transparente y eficiente.

RECOMENDACIONES

1. Se sugiere a la Superintendencia de Administración Tributaria que considere el objetivo fundamental de la aplicación de sanciones por el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado –IVA- con el fin de no afectar el patrimonio del contribuyente, ya que como se ha indicado, los montos a los que puede ascender dichos cobros por sanción, repercuten en buena medida en el patrimonio constituyéndose en violatorios del principio de no confiscación; porque aún cuando nuestra realidad económica, política y social se encuentra en crisis, la aplicación de dichas sanciones no debe ser de manera desmesurada, como búsqueda inmediata a aparentes soluciones que lo único que logran es un deterioro de la capacidad económica del contribuyente, a la vez que obliga a los mismos a la búsqueda de alternativas que les permitan la subsistencia dentro de sus áreas de desenvolvimiento, deteriorando con ello, aún más, nuestra economía y dando lugar al incremento en la evasión fiscal.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria debe considerar la clasificación de los contribuyentes en base a su capacidad económica, la reestructuración de los porcentajes de las multas por pago extemporáneo del impuesto y modificar la tasa de los recargos por el pago extemporáneo de contribuciones; velando por el estricto cumplimiento de los principios tributarios de no confiscación, capacidad de pago e igualdad, y que el pago sea real y no encubierto por subsidios o exenciones.
3. La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, deben realizar un análisis de los porcentajes de las multas sobre los cuales se imponen las sanciones por el pago extemporáneo del Ley del Impuesto al Valor Agregado

–IVA-, ya que su generalidad no concuerda con la realidad del impuesto ni de sus contribuyentes.

4. Es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria, replantee el mecanismo para imponer dichas sanciones, en virtud que éste debe ser tal, que sea capaz de infundir a los contribuyentes en general, respeto a las leyes fiscales, incentivar el pago voluntario, y a los evasores del impuesto temor a ser descubiertos y castigados.

5. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe continuar con las gestiones para desarrollar las reformas de carácter estructural de la administración tributaria, como lo es la reforma fiscal y la renovación de la Hacienda Pública y que en cuanto al Impuesto al Valor Agregado –IVA- se contemplen para su estructuración, la proporcionalidad del impuesto, la exclusión de tratamientos preferenciales, simplificar trámites y formatos y en fin el sistema de recaudación del mismo. De igual forma que se estructure el sistema tributario sobre el menor número de gravámenes posibles, y que los funcionarios de la administración tributaria sean eficientes, idóneos, posean vocación de servicio y sean honestos en su actuación.

BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario jurídico elemental. Buenos Aires, Argentina: Ed. Industria Gráfica del Libro, S.R.L. 1976.
- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de derecho usual. Buenos Aires, Argentina: Ed. Gráfica S.R.L., 1988.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. Gaceta número 37, de fecha 28 de septiembre de 1995.
- COSTA, Valdéz. Hacienda pública. Barcelona, España: Ed. Casa Editorial S.A.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano. México D.F.: Ed. Editorial Porrúa S.A., 1968.
- GUILLIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero. Buenos Aires, Argentina, 1988.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. Finanzas públicas. Chile: Ed. Editorial Jurídica. 1964.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. Derecho financiero parte I, finanzas públicas. 2a. ed; Guatemala: Comunicación Gráfica G&A. 2004.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. Derecho financiero parte II, derecho tributario. 3a. ed; Guatemala: Comunicación Gráfica G&A. 2004.
- OSSORIO, Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas y sociales de estudios políticos.
- PAZ, Eliézer. Finanzas Públicas. Editorial Trillas, México D.F. 1972.

- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y derecho. Madrid, España: Ed. Instituto de Estudios Políticos. 1962.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de derecho financiero. Madrid, España: Ed. Imprenta Aguirre, 1985.
- UNIVERSIDAD CATÓLICA DE TÁCHIRA. Revista Tributum V. 1998.
- VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres Nex Print S.R.L. 1997.
- VILLEGAS, Héctor. Derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones de Palma, 1997.

Legislación

- ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. Constitución Política de la República de Guatemala, 1986.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1996.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Decreto Número 6-91, Código Tributario. 1991.