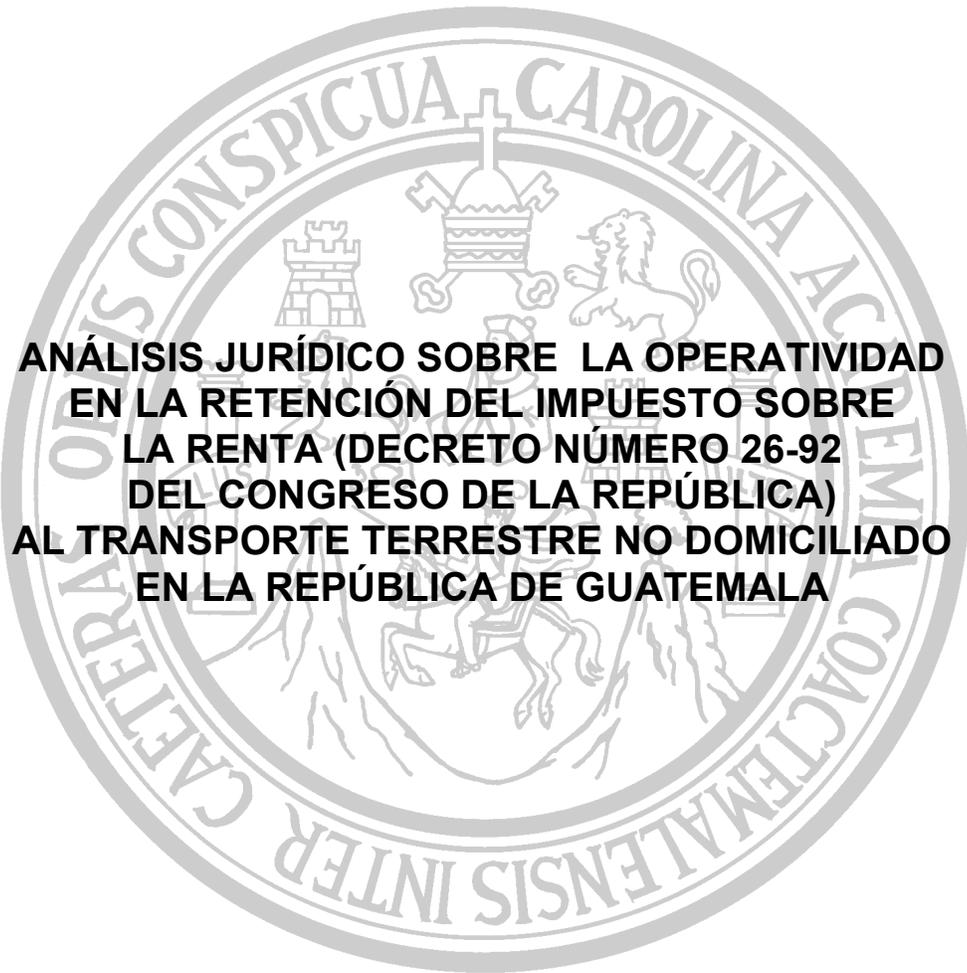


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES



**ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA OPERATIVIDAD  
EN LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA (DECRETO NÚMERO 26-92  
DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA)  
AL TRANSPORTE TERRESTRE NO DOMICILIADO  
EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

**MILTON AMADEO FUNEZ LUCAS**

GUATEMALA, MAYO DE 2008.

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

**ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA OPERATIVIDAD EN LA RETENCIÓN  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO NÚMERO 26-92  
DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA) AL TRANSPORTE TERRESTRE  
NO DOMICILIADO EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

TESIS

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

Por

**MILTON AMADEO FUNEZ LUCAS**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, mayo de 2008.



**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. Hector Mauricio Ortega Pantoja  
VOCAL V: Br. Marco Vinicio Villatoro López  
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Héctor René Marroquín Aceituno  
Vocal: Licda. Laura Consuelo Montes Mendoza  
Secretario: Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Adrián Antonio Miranda Pallez  
Vocal: Licda. Ángela Aída Solares Fernández  
Secretaria: Licda. Viviana Nineth Vega Morales

**RAZÓN:** «Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y del 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).

**DORIS LUCRECIA ALONSO HIDALGO**

**Abogada y Notaria  
Colegiado 6398**



Guatemala, 15 de febrero de 2008

**Licenciado  
Marco Tulio Castillo Lutín  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad Universitaria  
Guatemala**

Respetable Licenciado Castillo:

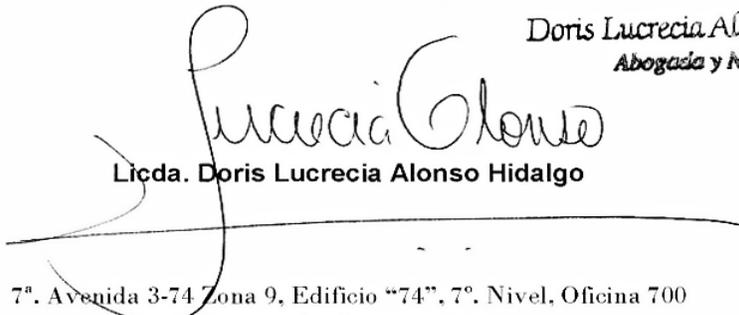
De acuerdo con el nombramiento emitido por esa Jefatura, el día once de agosto de dos mil seis, en el que se me faculta para que como Asesora pueda realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar el trabajo de investigación del Bachiller **MILTON AMADEO FUNES LUCAS**, intitulado "ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA OPERATIVIDAD EN LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA) AL TRANSPORTE TERRESTRE NO DOMICILIADO EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA", procedo a emitir el siguiente dictamen:

Del trabajo de tesis presentado por el Bachiller **Funes Lucas**, se establece que el trabajo de investigación realizado contribuye grandemente y de una manera técnica y científica con los estudiosos del derecho guatemalteco, específicamente en el ramo tributario.

El presente trabajo de Tesis cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo establecido en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis previo a optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, así como del Examen General Público. Se concluye indicando que el Bachiller **Miltón Amadeo Funes Lucas**, en su trabajo de investigación ha utilizado la metodología pertinente, y la forma de redacción ha sido clara y práctica para la fácil comprensión del lector.

En tal virtud como Asesora, emito mi **DICTAMEN FAVORABLE** para que el presente trabajo de tesis del Bachiller **Miltón Amadeo Funes Lucas** continúe su trámite.

*Doris Lucrecia Alonso Hidalgo*  
**Abogada y Notaria**

  
**Licda. Doris Lucrecia Alonso Hidalgo**

7ª. Avenida 3-74 Zona 9, Edificio "74", 7º. Nivel, Oficina 700  
Guatemala, Centroamérica  
Teléfonos 2331 9042, 2332 4494 y 2334 0088. Fax: 2331 4655  
lucrecia\_alonsodeorellana@hotmail.com

UNIVERSIDAD DE SAN  
CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

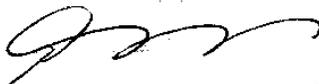
Ciudad Universitaria, Zona 12  
GUATEMALA, C. A.



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veinte de febrero de dos mil ocho.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) EDDY GIOVANNI ORELLANA DONIS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante MILTON AMADEO FUNES LUCAS, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA OPERATIVIDAD EN LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA) AL TRANSPORTE TERRESTRE NO DOMICILIADO EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA".

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 el Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

  
**LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**



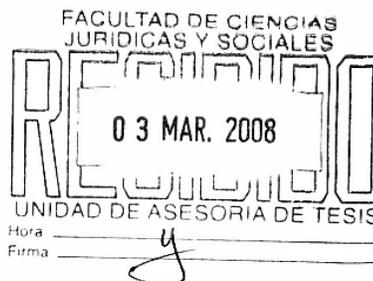
cc.Unidad de Tesis  
MTCL/sllh

Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis  
Abogado y Notario  
7<sup>a</sup>. Av. 3-74 Zona 9 Edificio "74" Oficina 700  
TEL. 23340088, 23319042, 23324494



Guatemala, 03 Marzo de 2008.

Licenciado  
Marco Tulio Castillo Lutín  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Su despacho.



Licenciado Castillo Lutín:

De acuerdo con el nombramiento emitido por esa jefatura, el día 20 de febrero de 2008, en el que se dispone nombrarme como Revisor del trabajo de tesis del bachiller **MILTON AMADEO FUNES LUCAS**, y para lo cual rindo el siguiente dictamen: El trabajo de tesis presentado por el bachiller MILTON AMADEO FUNES LUCAS, se intitula "**ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA OPERATIVIDAD EN LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA) AL TRANSPORTE TERRESTRE NO DOMICILIADO EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**"

De la revisión practicada, se establece que el trabajo contiene contribución de forma técnica y científica a estudiosos del Derecho Guatemalteco Tributario, además la técnica de investigación utilizada fue de carácter documental-bibliográfico, así como consultas de Derecho comparado.

La presente tesis cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo establecido en el artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Graduación para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, quien ha manejado la metodología pertinente, así como la redacción que ha sido clara y práctica para la fácil comprensión del lector.

En tal virtud y después de haber satisfecho las exigencias del suscrito revisor, emito mi **DICTAMEN FAVORABLE** para que el presente trabajo de tesis del bachiller **MILTON AMADEO FUNES LUCAS**, continúe su trámite, a efecto se ordene la impresión del mismo y se señale día y hora para su discusión en el correspondiente examen público.



Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis  
Colegiado 4,940

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



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



**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.**

Guatemala, tres de abril del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante MILTON AMADEO FUNES LUCAS, Titulado "ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA OPERATIVIDAD EN LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA) AL TRANSPORTE TERRESTRE NO DOMICILIADO EN LA REPÚBLICA DE GUATEMALA" 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/ragm





## DEDICATORIA

- A DIOS: Quien me ha dado fortaleza y por ser el dador de lo que tengo y mi guía para lograr mis metas y objetivos.
- A MI MAMÀ: Por su apoyo incondicional y entrega de su cariño, lo que me ha fortalecido en la trayectoria de mi vida.
- A MI FAMILIA: A todos en general por su compañía y apoyo en las facetas de mi vida.
- A: Amigos de estudio y de trabajo que compartieron sus conocimientos conmigo.
- A MIS CATEDRÁTICOS: Por haber transmitido sus invaluable conocimientos y haberme brindado la motivación para lograr este título.
- A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por haberme formado en sus aulas.
- A: La Tricentaria y Autónoma Universidad de San Carlos de Guatemala, por haber sido la casa de estudios de donde egrese.



## ÍNDICE

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

### CAPÍTULO I

1. Generalidades del derecho tributario.....	1
1.1. Actividad financiera del Estado.....	1
1.1.1. Carácter complementario de la actividad financiera del Estado.....	3
1.1.2. Actividad financiera del Estado y la actividad financiera privada.....	3
1.1.3. Poder tributario o potestad tributaria.....	6
1.1.4. Diversas ramas dentro de la actividad financiera del Estado.....	8
1.2. Derecho tributario.....	12
1.2.1. Antecedentes.....	12
1.2.2. Definición.....	13
1.2.3. Naturaleza.....	16
1.2.4. Contenido.....	16
1.2.5. Características.....	17
1.2.6. Fuentes.....	21
1.2.7. Autonomía.....	24
1.2.8. Interpretación e integración.....	25
1.2.9. Principios.....	31

### CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	33
2.1. Definición.....	33
2.2. Características.....	34
2.3. Poder tributario.....	37
2.3.1. Definiciones de poder tributario o fiscal.....	38
2.3.2. Poder tributario originado.....	38



2.3.3. Poder tributario delegado.....	
2.3.4. Límites constitucionales del poder tributario.....	40
2.4. Clasificación de tributos.....	51
2.5. Impuestos.....	52
2.5.1. Características.....	53
2.5.2. Teorías.....	54
2.5.3. Efectos económicos de los impuestos.....	54
2.5.4. Principios teóricos.....	56
2.5.5. Clasificación.....	57
2.6. Arbitrios.....	60
2.7. Contribuciones especiales.....	60
2.7.1. Contribuciones especiales.....	61
2.7.2. Contribuciones por mejoras. ....	61
2.8. Tasas.....	62

### **CAPÍTULO III**

3. El impuesto sobre la renta.....	63
3.1. Antecedentes.....	64
3.2. Definición.....	66
3.3. Objeto.....	66
3.4. Sujetos del impuesto sobre la renta.....	68
3.5. Base.....	69
3.6. Regímenes.....	70

### **CAPÍTULO IV**

4. La relación y obligación jurídica tributaria.....	75
4.1. Definición.....	76
4.2. Elementos.....	77
4.2.1. Objeto: La obligación tributaria.....	77
4.2.2. Sujetos.....	79



4.2.3. Hecho generador o hecho imponible.....	84
4.3. Momento en que nace la obligación tributaria. ....	87

## **CAPÍTULO V**

5. Regulación del transporte terrestre de carga internacional.....	89
5.1. Aspecto constitucional del transporte .....	89
5.2. El transporte terrestre de carga.....	91
5.3 El transportista como auxiliar de la función pública aduanera.....	92
5.3.1 Función pública.....	92
5.3.2. Auxiliares de la función pública.....	93
5.3.3. Responsabilidades de los auxiliares .....	96
5.4. Las obligaciones tributarias aduaneras.....	99

## **CAPÍTULO VI**

6. Análisis jurídico sobre la operatividad del procedimiento en la retención del impuesto sobre la renta al transporte no domiciliado en la república de Guatemala.....	101
6.1. Sistema impositivo regional.....	102
6.1.1. La doble y/o múltiple tributación.....	102
6.1.2. La doble imposición interna.....	103
6.1.3. La doble imposición externa o internacional.....	104
6.2. Cuadro comparativo de porcentajes de la imposición regional.....	107
6.3. Situaciones en que aplicaría la retención del impuesto sobre la renta.....	108
6.4. Problemática del procedimiento en la retención del impuesto sobre la renta al transporte no domiciliado en la república.....	109
6.4.1. La administración de los tributos.....	109
6.4.2. Procedimiento tributario.....	110
CONCLUSIONES.....	115
RECOMENDACIONES.....	117
BIBLIOGRAFÍA.....	119



## INTRODUCCIÓN

La razón para la elaboración del presente trabajo, lo constituye la aplicabilidad o inaplicabilidad jurídica del procedimiento para retener el impuesto sobre la renta a los transportistas de carga terrestre no domiciliados en la República de Guatemala, lo cual se encuentra regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República y demás normativa en materia de derecho tributario, de lo cual se realizó su estudio.

Se puede indicar que a pesar del fortalecimiento de normas legales que permiten al Estado de Guatemala, ejercer mejor control y fiscalización sobre los recursos tributarios que percibe o debe percibir y las formalidades a cumplir sobre estos, aún existen prácticas de evasión y elusión tributaria que la Administración Tributaria debe detectar, por lo que se puede señalar que se comprobó la hipótesis basada en que en nuestra legislación no se establecen procedimientos claros, precisos y congruentes, para que las personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala que prestan servicios de transporte, paguen definitivamente el impuesto sobre la renta equivalente al cinco por ciento (5%) del importe bruto de los fletes de carga de fuente guatemalteca.

El objetivo general de la investigación fue establecer el estudio y análisis jurídico sobre la operatividad del procedimiento para la retención del impuesto sobre la renta a las personas que realizan actividades del servicio de transporte terrestre no domiciliados en la República de Guatemala, estableciendo los procedimientos legales efectivos para la correcta recaudación del impuesto por parte de la Administración Tributaria.

La investigación contiene seis capítulos, en el primero se desarrolla el contexto de las generalidades del derecho tributario, la actividad financiera del Estado y el derecho tributario; en el segundo, los tributos, definición, características, el poder tributario, clasificación, impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y tasas; en el



tercer capítulo, se establece lo concerniente al impuesto sobre la renta, sus antecedentes, definición, objeto, sujetos, base y regímenes del mismo; el cuarto capítulo, desarrolla la relación y obligación jurídica tributaria, su definición, sus elementos como el objeto, sujetos y el hecho generador o hecho imponible y el momento en que nace la obligación tributaria; en el quinto capítulo, se expone la regulación del transporte terrestre de carga internacional, aspecto constitucional del transporte, el transporte terrestre de carga, el transportista como auxiliar de la función pública aduanera y las obligaciones tributarias aduaneras; y por último, el sexto capítulo, que desarrolla el análisis jurídico sobre la operatividad del procedimiento en la retención del impuesto sobre la renta al transporte no domiciliado en la república de Guatemala, el sistema impositivo regional, cuadro comparativo de porcentajes de la imposición regional, situaciones en que aplicaría la retención del impuesto sobre la renta y la problemática al procedimiento en la retención del impuesto sobre la renta al transporte no domiciliado en la república.

Asimismo, la investigación nos permite concluir que es necesario fortalecer aún más la fiscalización de los tributos que debe percibir el Estado, toda vez que continúan existiendo lagunas legales en diversos procedimientos y formalidades que se deben cumplir ante éste. Lo cual conlleva perjuicio para que el Estado pueda cumplir con sus fines y deberes de poder soberano.

Finalmente, se pretende que este trabajo sirva como un aporte al estudioso del Derecho, ya que del producto final resultó, por una parte, la experiencia sobre sugerencias y aportes en el ámbito de investigación y por otro lado el acopio de información documental, técnica utilizada en la investigación, que al igual que el método analítico y jurídico, sirvieron de base para el desarrollo del presente trabajo.



## CAPÍTULO I

### 1. Generalidades del derecho tributario.

#### 1.1. Actividad financiera del Estado.

“El Estado realiza diversas actividades para la realización de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la administración de un Estado como la de cualquier otra entidad pública o privada tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos. Esta actividad, que tiene una importancia primordial en el Estado moderno, ha recibido el nombre de actividad financiera, la cual, según Giannini, la cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.”<sup>1</sup>

La actividad financiera del Estado ha sido definida como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”<sup>2</sup>

“La actividad financiera del Estado conoce pues, tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas

---

<sup>1</sup> De la Garza, Sergio Francisco, **Derecho financiero mexicano**, pág. 15.

<sup>2</sup> **Ibid.**



industriales, renta de inmuebles, venta de bienes, concesiones de explotación), como por medio de institutos de derecho público, como son los diversos tipos de tributos o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente y; c) la realización de un gran conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas, todo ello a través de un presupuesto.”<sup>3</sup>

La actividad financiera del Estado es todo acto de los tres poderes públicos, que tiene como fin la realización de la creación (Organismo Legislativo), recaudación, administración (Organismo Ejecutivo) y el cobro ya sea voluntario o forzoso de los ingresos que el Estado implementa en un territorio determinado para la satisfacción de sus fines.

El Estado para el cumplimiento de los fines establecidos en el ordenamiento jurídico necesita de ingresos económicos así como una estructura o presupuesto para su ejecución. Sin la existencia de una política financiera el Estado no puede cumplir sus fines sociales económicos y mucho menos la existencia de los tres poderes del Estado por la falta del factor económico.

Por medio de la llamada actividad financiera del Estado, que debe diferenciarse de los tributos, por que la primera comprende el conjunto de actos que crea, administra y ejecuta, los segundos por lo tanto los llamados tributos son consecuencia de la actividad financiera.

---

<sup>3</sup> **Ibid**, pág. 16.



### **1.1.1. Carácter complementario de la actividad financiera del Estado.**

“Se ha sostenido que la actividad financiera estatal es complementaria de la actividad financiera privada, aduciendo la razón de que sí los servicios públicos estatales desaparecieran, las actividades económicas privadas tendrían que sufrir una modificación para proveer por sí mismo dichos servicios. Se ha hecho también la observación de que desde un punto de vista económico es indudable que la organización de los servicios públicos influye en el costo de la actividad económica privada, pues una vez organizados por el Estado los particulares ya no tienen que preocuparse por ellos, y aun cuando para sostenerlos, el Estado tenga que obtener recursos de los particulares, el costo para éstos es inferior cuando sean prestados por el Estado que cuando los propios particulares tuvieran que hacerse cargo de ellos. Por otra parte, la distribución del costo de los servicios públicos estatales no se hace de acuerdo con el criterio del aprovechamiento individual, sino de acuerdo con principios distintos (piénsese en los servicios asistenciales que son aprovechados por los que no tienen recursos).”<sup>4</sup>

De lo anterior, el carácter complementario de la actividad financiera del Estado debe entenderse como una actividad que tiene como fin la satisfacción de los fines y sus deberes con la sociedad. El Estado de Guatemala tiene deberes que se encuentran señalados en el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala que expresa: “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

### **1.1.2. Actividad financiera del Estado y la actividad financiera privada.**

Entre la actividad financiera estatal y la actividad financiera privada no existe diferencia de substancia, sino solamente de accidente y de formalidades. Una de esas

---

<sup>4</sup> **Ibid**; pág. 21.



diferencias es la que resulta de que la actividad financiera estatal se realiza mediante el empleo del poder coactivo del Estado; de manera tal, que cuando los particulares sujetos a la soberanía tributaria del Estado no acceden voluntariamente a transferirle a aquél la parte de su riqueza que el Estado le demanda, la maquinaria administrativa se pondrá en marcha para obligar coactivamente al particular a que se desprenda de esos recursos. En cambio en la actividad económica privada se tiene que proceder por la vía del convenio y del acuerdo, para hacer entre los interesados las transmisiones de propiedad que entre ellos requieren.

Se ha señalado también que la actividad financiera estatal se realiza en forma de monopolio; es decir, en gran número de casos los servicios públicos prestados por el Estado son exclusivos de éste; recuérdese todos los relativos a la función jurídica (como los tribunales) y la protección interior y exterior.

Otra característica es que la actividad financiera estatal carece de finalidad lucrativa, cuando el Estado organiza servicios públicos y cobra por ellos no debe obtener ganancias. Por el contrario, la actividad económica privada está fundamentalmente movida por el resorte del lucro.

Se señala también que la actividad financiera estatal tiene carácter complementario; es decir, que la actividad financiera necesita como antecedente indispensable la existencia de la actividad económica privada, pues sin ésta no tiene razón de ser la actividad financiera, ya que sólo es complementaria de la primera. Ni siquiera en aquellos Estados de tipo totalitario, que como la Unión Soviética, han pretendido la máxima invasión dentro de la esfera de la actividad económica privada, han podido llegar a aniquilarla y aun en la Unión Soviética, donde toda la actividad productiva, industrial, minera y agrícola está en manos del Estado, subsiste algo de actividad financiera privada y los ciudadanos soviéticos se ven obligados a contribuir con los impuestos que les señala el Estado Soviético.



Otra característica de la actividad financiera estatal radica en que muchos de los servicios que presta no tienen carácter reproductivo si se les considera individualmente como sucede, indudablemente, con los servicios de seguridad interior y exterior y de justicia, en contraste con las actividades económicas particulares, que tienen fundamentalmente un carácter reproductivo, incrementándose los capitales con las ganancias que se van obteniendo a medida del desarrollo de la actividad. Sin embargo, debe hacerse notar que desde el punto de vista social, precisamente esos servicios no reproductivos desde el punto de vista individual, son los que mayor importancia tienen para la consecución del bien común, pues sin ellos éste sería prácticamente imposible.

Se ha señalado también que mientras que en la actividad financiera estatal el ingreso está determinado por la necesidad que debe satisfacerse, en la actividad económica privada el ingreso es el que determina las necesidades que pueden satisfacerse. Se señala que este traza el proceso que sigue el Estado para la elaboración de su plan financiero. El Estado estudia primeramente las necesidades públicas que debe satisfacer en un período dado, período que generalmente es de un año. Determinadas las necesidades públicas por satisfacer, el Estado estudia el costo de la satisfacción de las mismas, es decir, los gastos públicos que tendrá que efectuar para la prestación de los servicios y una vez esta determinación, estudia los medios para adquirir los elementos pecuniarios suficientes para la adecuada satisfacción de las necesidades públicas. En las economías privadas sucede lo contrario; el individuo observa cuáles son las cantidades de que dispone para un período dado y una vez determinadas observará cuales son las necesidades que va a satisfacer y en que proporción conviene distribuir las cantidades de que dispone para la satisfacción de esas necesidades. Lo anterior no debe, sin embargo, llevar a extremos, pues debe considerarse que si el Estado pretendiera obtener de los particulares una excesiva tributación, tan ominosa carga produciría como efecto un desaliento en la actividad económica privada, lo que haría que el objetivo deseado de obtener mayores ingresos, quedaría frustrado. Tal hecho ha sucedido en algunos países y recientemente en los Estados Unidos de América el gobierno ha considerado deseable lograr un reducción en los impuestos federales, con el objeto de alentar la inversión privada y a la larga



obtener mayores ingresos a través de una actividad económica más intensa y más poderosa.

Otra diferencia, que tratándose de la economía privada los ingresos se derivan del trabajo de los individuos, de su capital o de la combinación de ambos, mientras que tratándose de la economía pública los ingresos se derivan fundamentalmente de los tributos.

Que en virtud del carácter permanente de la persona pública, el Estado no necesita ahorrar, como sucede en la economía privada, para hacer frente a situaciones imprevistas, pues el Estado está siempre en la posibilidad de obtener ingresos extraordinarios, ya sea a través de impuestos que tengan ese carácter o bien por la emisión de empréstitos.”<sup>5</sup>

Podemos concluir que las características más importantes de la actividad financiera del Estado son:

- a) Se implementa coercitivamente.
- b) Se dirige a los particulares.
- c) No hay intención de lucro.
- d) Sirve para fines y deberes sociales.

### **1.1.3. Poder tributario o potestad tributaria**

Hemos explicado que la actividad financiera del Estado conlleva varias fases o etapas en que se desarrolla en las diferentes instituciones encargadas de llevar a cabo dicha actividad, pero no sólo instituciones son necesarias para ejecutar la actividad financiera, se requiere de un poder jurídico que revista de legalidad los actos financieros del Estado, de aquí que nace el llamado poder tributario o potestad tributaria del Estado.

---

<sup>5</sup> **Ibid**, pág. 21-23.



“El estudio del poder fiscal pertenece al derecho tributario constitucional, el cual ha sido definido por Jarach “como el conjunto de normas que delimitan el poder fiscal distribuyen las facultades impositivas derivadas de este poder entre los distintos organismos estatales que forman parte de la estructura del Estado nacional o provincial y establecen los límites para el ejercicio de dicho poder.”<sup>6</sup>

“Recibe el nombre de poder fiscal o tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente contribuyen para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.”<sup>7</sup>

El poder fiscal tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida. El Estado debe expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares, entre los particulares y el Estado y la actuación del Estado mismo. El Estado debe impartir la justicia, resolviendo las controversias que de otra manera tendrían que ser resueltas por los particulares mediante el uso de la fuerza. El Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos no podrán realizar ni prestar. El Estado, por último y a modo de resumen, es el gestor del bien común.

Para realizar todas esas actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su

---

<sup>6</sup> **Ibid.**, pág. 241.

<sup>7</sup> **Ibid.**, pág. 242.



máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado. Tal cosa ocurre, de hecho, en la mayor parte de los países democráticos en los cuales se reconoce que, primariamente, corresponde a los particulares el desarrollo de la vida económica, que deja a su iniciativa, más o menos tutelada por el Estado, la tarea de desarrollar las actividades económicas. Pero aun en los Estados organizados sobre la base de que la actividad económica fundamental y en los cuales los bienes de producción son propiedad del Estado, se atribuye a éste, como sucede en los países comunistas (la Unión Soviética, por ejemplo), la facultad de imponer a los particulares la obligación de contribuir para la realización de los gastos públicos.

Así pues, en todos los Estados y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Poder Fiscal, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza.

#### **1.1.4. Diversas ramas dentro de la actividad financiera del Estado.**

El derecho financiero, como parte del derecho público está formado por una serie de relaciones totalmente diferentes en cuanto a sus características y su naturaleza.

Dentro de sus características tenemos que es un derecho autónomo, ya que no depende de otros derechos para existir, tiene sus propios principios, disciplinas, métodos y normas sustantivas y procesales. En cuanto a su naturaleza es un Derecho Público porque sus normas lo rigen, en ellas no puede manifestarse la voluntad. Y está conformado por normas heterogéneas (Ejemplo Ley Orgánica de la SAT).

La actividad financiera del Estado va íntimamente ligada al derecho financiero y de éste se derivan diversas ramas, en las que encontramos y definimos así:



### **Derecho financiero:**

Se define al Derecho Financiero así: “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.”<sup>8</sup>

“El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismo ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas”<sup>9</sup>

“Conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado (en sentido amplio) o dicho de otra manera, la obtención, administración y gasto de los medios económicos necesarios para la satisfacción de las necesidades generales.”<sup>10</sup>

Podemos concluir que el Derecho Financiero es el conjunto de normas, principios, teorías económicas y jurídicas que tienden al estudio de la creación, administración y ejecución de los recursos de un Estado determinado. Es decir, el estudio de toda la actividad financiera del Estado para la satisfacción de las necesidades y deberes sociales.

### **Derecho presupuestario:**

“Conjunto de normas jurídicas relativas a la previsión, justificación y control de los ingresos de los entes o poderes públicos.”<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> **Ibid**, pág. 25.

<sup>9</sup> **Ibid**, pág. 25.

<sup>10</sup> Editorial Espasa Calpe, S.A., **Diccionario Espasa Siglo XXI**; pág. 312.

<sup>11</sup> **Ibid**, pág. 328.



El derecho presupuestario se compone de toda la actividad del Estado, que tiene como fin la previsión de los ingresos, la justificación del gasto y el control del gasto público, entre las leyes que definen o regulan la actividad presupuestaria del Estado de Guatemala se encuentran la Constitución Política de la República de Guatemala la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala.

### **Derecho fiscal:**

Es el derecho que regula la creación, liquidación y recaudación de impuestos, Cabanellas, lo define como: “la rama del derecho financiero que reglamenta las relaciones entre el heraldo público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas o los bienes gravados”.

Es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinado principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de sus potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calida de contribuyentes.

### **Derecho patrimonial del Estado:**

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los ingresos que el Estado obtiene tanto de los bienes del dominio público como de dominio privado.

Jorge Mario Castillo González, indica que “es el conjunto de normas jurídicas y administrativas, por medio de las cuales los bienes del Estado cumplen la función para la cual han sido destinados, siendo estos bienes los obtenidos a través de los recursos obtenidos por medio de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como aquellos bienes propiedad del Estado que no constituyen dinero en efectivo.”<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**, pág. 150.



### **Derecho monetario:**

Éste, está constituido por el conjunto de normas económicas y jurídicas relacionadas con la moneda como instrumento de cambio y como elemento de las obligaciones con ella vinculadas, especialmente en los empréstitos internacionales.

Es la facultad de acuñar moneda o emitir billetes, privativa hoy del gobierno, pues en otros tiempos también de los particulares o de los concesionarios.

### **Derecho tributario:**

Conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídico – tributarias entre el Estado y los contribuyentes. Se define como: “instituciones del derecho tributario como aquella rama del derecho que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.”<sup>13</sup>

Esta breve descripción de las diversas ramas del derecho financiero, sirve para determinar las diferencias entre ellas, que muchos confunden denominándole indistintamente.

Cuando se habla de Derecho Financiero se refiere a todas las normas jurídicas que regulan la actividad del Estado para la obtención de los recursos económicos, la administración, control y su erogación, así como a las diferentes normas jurídicas que regulan las políticas del Estado para mantener una estructura financiera estable para beneficio del propio Estado y de sus habitantes.

---

<sup>13</sup> De la Garza, **Ob. Cit**; pág. 332.



## 1.2. Derecho tributario.

### 1.2.1. Antecedentes.

“El tributo desde tiempos inmemorables ha sido uno de los más importantes recursos públicos con los que cuenta el Estado, durante la historia de la humanidad su percepción ha sido utilizada por parte de los representantes del poder como un medio de enriquecimiento, manipulación, coacción y represión, siendo su imposición en determinadas épocas arbitraria, caprichosa, y sin limite alguno.

Con el ensanchamiento de los Estados después de la segunda guerra mundial la importancia del tributo como recurso público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos de la población, por tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del gasto social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes, los representantes del Estado en base a los requerimientos de la población y en ejercicio de su poder imperium decreta, modifica o deroga tributos para satisfacer las necesidades estatales cada día más grandes, para el particular se hace necesario por lo tanto conocer con que garantías mínimas cuenta y que medios de defensa puede utilizar en contra de las posibles arbitrariedades de los representantes del poder, contando con instrumentos que sean tutelares del contribuyente y a la vez límites del poder estatal, estos se manifiestan por medio de principios, instituciones, doctrina y legislación que conforma una división del Derecho, muy joven y específica que regula las relaciones provenientes de la realización del hecho generador, génesis de la obligación tributaria y el posterior cumplimiento de la misma.”<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladis Elizabeth, **Derecho tributario**, pág. 1,2.



### 1.2.2. Definición.

“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.”<sup>15</sup>

“Conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídico – tributarias entre el Estado y los contribuyentes. Giannini lo define en “Instituciones del derecho tributario” como “aquella rama del derecho que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.”<sup>16</sup>

“Rama del 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.”<sup>17</sup>

El Derecho tributario podemos definirlo como el conjunto de normas jurídicas, principios, doctrinas, jurisprudencia, que estudia y limita el poder tributario del Estado, es decir, la creación, modificación, derogatoria de tributos, estableciendo los mecanismos de creación, modificación, recaudación y mecanismos de control.

De las definiciones citadas, podemos establecer elementos que conlleven a establecer nuestra propia definición, dentro de dicho elementos tendríamos que el derecho tributario:

- a) Es una rama del derecho público;
- b) Su estudio está basado en principios, doctrinas y normas jurídicas;
- c) Regula relaciones jurídicas que se originan de los tributos;

---

<sup>15</sup> Villegas. Hector, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 133.

<sup>16</sup> Diccionario Espasa, **Ob. Cit**; página 332.

<sup>17</sup> Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 235.



- d) Crea instituciones para velar por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los tributos.

**a) Es una rama del derecho público:**

De los elementos citados se indica que es una rama del derecho público dado que regula las relaciones entre el Estado y los particulares, ya que el Estado en el ejercicio de sus facultades a través del poder legislativo, establece o decreta las contribuciones que los particulares deben pagarle, esto es, aquella parte de su riqueza particular que deben aportar a las finanzas públicas, para que realice las atribuciones que le corresponde de acuerdo a las leyes.

Por aparte, el Artículo 1 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, literalmente indica: “Carácter y Campo de Aplicación. Las normas de este Código son de Derecho Público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”. Como se puede notar el carácter de derecho público está claramente establecido en dicha norma, por lo que no hay discusión alguna en cuanto a la distinción a la rama del derecho que pertenece el derecho tributario.

**b) Su estudio está basado en principios, doctrinas y normas jurídicas:**

Las distintas ramas del derecho están basadas en principios, doctrinas y normas jurídicas, que sustentan su aplicabilidad, vigencia, integración e interpretación.

Dentro de los principios del derecho tributario están el de legalidad, no confiscatoriedad, prohibición de doble o múltiple tributación, capacidad de pago, entre otros que posteriormente se ampliarán. Respecto a la doctrina, ésta se basa en la enseñanza que comúnmente profesan la mayoría de los autores que han escrito sobre



una misma materia, como por ejemplo: la materia tributaria o sea la de los grandes jurisconsultos quienes se dedican al estudio, interpretación y aplicación del derecho. Por último, las normas jurídicas que no son más que las leyes propiamente, que establecen las reglas a seguir o que se deben ajustar a las tareas o actividades que por mandato no se deben violar.

**c) Regula relaciones jurídicas que se originan de los tributos:**

El derecho tributario no subsiste sin los elementos personales de los que devienen las relaciones jurídicas y en este caso como sujeto activo tenemos al Estado que tiene el derecho de exigir una prestación y como sujeto pasivo a los particulares que tienen la obligación de efectuar la prestación. Esta relación tiene origen en los diversos presupuestos establecidos en las leyes, que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar.

**d) Crea instituciones para velar por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los tributos:**

Para que el Estado pueda ejercer su poder tributario crea instituciones que ejercen la administración tributaria, que aplique la legislación tributaria, sancione administrativamente, recaude, controle, fiscalice y realice toda situación análoga sobre los tributos, para esto el Estado de Guatemala creó mediante el Decreto 1-98 del Congreso de la República a la Superintendencia de Administración Tributaria, como entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional y dotándola de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

De los elementos antes citados, concluimos nuestra definición de derecho tributario así: “Es la rama del derecho público conformada de principios, normas y doctrinas que regulan las relaciones jurídicas que se originan de los tributos y regula las instituciones que velan por el cumplimiento de las mismas”



### **1.2.3. Naturaleza.**

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en el Artículo 1 establece en su parte conducente: “Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado...” De conformidad con el Artículo citado la naturaleza del derecho tributario debemos ubicarla en la rama del derecho público.

### **1.2.4. Contenido.**

Doctrinariamente el derecho tributario se ha dividido en dos: parte general y parte especial. La parte general está comprendida por todas las normas aplicables a todos los tributos sin excepción alguna, en Guatemala esta parte general la contiene el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República. El cual se encuentra estructurado con una parte doctrinaria, una sancionatoria y otra de procedimientos que aplican a cada uno de los diferentes tributos establecidos.

La parte general del derecho tributario, algunos autores la dividen en derecho tributario material, que contiene las normas sustanciales, relativas en general a la obligación tributaria, por ejemplo como nace y extingue la relación jurídica tributaria y en derecho tributario formal, que contiene lo concerniente a la aplicación de la norma al caso concreto en sus diversos aspectos, especialmente la determinación del tributo.

La parte especial del derecho tributario se compone de las normas específicas y peculiares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario, en Guatemala podríamos mencionar la Ley del impuesto sobre la renta (ISR), Ley del impuesto al valor agregado (IVA) y cada uno de los diferentes tributos decretados en el país.



### 1.2.5. Características.

#### **Coacción en la génesis del tributo:**

“El Estado hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria, el obligado a dar cumplimiento a la obligación es llamado sujeto pasivo o contribuyente, porque en esta relación solamente tendrá obligaciones.”<sup>18</sup>

Está característica del derecho tributario es el fundamento del poder imperium tributario del Estado al poder crear tributos en forma unilateralmente y desde su creación conlleva una coacción al sujeto pasivo del tributo al cumplimiento de la obligación.

#### **Coacción normada:**

“En los Estados de derecho esta potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente como lo fue en épocas pasadas, en la actualidad la relación tributaria es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales que deben ser respetados por el Estado.”<sup>19</sup>

Esta característica del derecho tributario se basa en una sociedad democrática, donde el poder del Estado no debe ser impartido sin límites, la coacción normada no le niega el poder tributario al Estado (imperium) sino lo que hace es que crea normas que limitan ese poder, de aquí de la denominación de coacción normada, porque se ejerce el poder imperium con base al principio de legalidad.

#### **Tipicidad del hecho imponible:**

“El hecho o situación hipotética debe encontrarse normada en la ley y contener los elementos necesarios para su identificación, con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado

---

<sup>18</sup> Monterroso, **Ob. Cit**; pág. 5.

<sup>19</sup> **Íbid.**



previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible y por lo tanto su acaecimiento generará el tributo, si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no está tipificado y por lo tanto no es un acto que dé nacimiento a la obligación tributaria.”<sup>20</sup>

Esta característica establece que para que un acto pueda ser un hecho constitutivo de una relación jurídica tributaria, debe estar previamente establecida en las leyes especiales tributarias como tal, caso contrario no puede dársele la calidad de relación jurídica tributaria.

En Guatemala la característica de la tipicidad la podemos encontrar en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 17 que establece: “No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración.”

#### **Distinción de tributos en género y en especie:**

Se deben marcar diferencias entre los diversos tributos en su género, así como en su especie, el género es el tributo, la especie es la clasificación del tributo, que puede ser impuesto, tasa, arbitrio y contribución especial.

Esta característica determina que en la creación de tributos el Estado debe velar por una técnica jurídica tributaria al denominar a los tributos por su género y por su especie, otorgando seguridad jurídica tributaria al poder determinar al tributo en su género y especie.

Se habla de género cuando se identifica al tributo como impuesto, tasa, contribución especial y se habla de especie, cuando el Estado determina la especie. Por ejemplo: Impuesto al Valor Agregado, el género es el Impuesto (se diferencia de tasa y contribución especial) y al Valor Agregado es su especie.

---

<sup>20</sup> Ibid.



### **Distribución de potestades tributarias entre poder estatal y poder municipal.**

Esta característica identifica al poder tributario Estatal y al poder tributario municipal, en Guatemala el Congreso de la República tiene el poder tributario estatal para la creación de los tributos, dejando únicamente un poder tributario municipal para la creación de las denominadas tasas.

### **Interpretación no analógica:**

En el Derecho Tributario es prohibido crear figuras por analogía, así lo determina el Artículo 5 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala que establece: "...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."

### **No retroactividad:**

El Artículo 66 del Código Tributario establece: "Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes." Esta característica resalta la importancia del principio de proporcionalidad, ya que al crearse una norma más benigna que favorezca al contribuyente o infractor, el legislador ha tomado en cuenta el nivel de responsabilidad respecto a una infracción en concreto, para que la sanción sea de acorde a la capacidad contributiva sin entrar a ser una sanción confiscatoria.

### **Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado:**

El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar sustitutos de los deudores, si una Ley no lo autoriza para lo mismo, por lo que el crédito tributario, de que el Estado hace uso cuando estima sus ingresos provenientes de los tributos, no lo puede negociar con los contribuyentes, si no



es por medio de una Ley emitida por el Congreso de la República, a diferencia de las multas y los recargos que si los puede exonerar el Presidente de la República por medio de las funciones que le otorga la Constitución Política de la República, no así los tributos.

### **Capacidad contributiva:**

El contribuyente debe tener de acuerdo a teorías económicas, políticas sociales y culturales, capacidad económica para contribuir a los gastos públicos, “la capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo”<sup>21</sup>

Si el contribuyente no cuenta con capacidad contributiva difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aun cuando se haya cumplido el hecho generador.

### **Finalidad de cobertura del gasto público:**

La finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene el de la satisfacción de las necesidades públicas así como la existencia del mismo Estado. Los tributos tienen otros fines como la redistribución de la riqueza, en lo relativo a las finanzas estatales, su principal fin es cubrir los gastos del Estado, depende en la forma en que el Estado cumpla con el gasto público así se redistribuirá la riqueza entre la población.

Lo anterior, resalta la importancia de los deberes del Estado, tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 2 que literalmente indica: “Deberes del Estado. Es deber del estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

---

<sup>21</sup> **Ibid.**



### **1.2.6. Fuentes del derecho tributario.**

Las fuentes del Derecho son tres: las formales, reales e históricas. Son fuentes formales los procesos de creación de normas; fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.

De las tres fuentes sólo nos ocuparemos de las fuentes formales, ya que su estudio nos permite conocer cómo se establecen los tributos y quién lo hace. En general, se consideran como fuentes formales del Derecho a la ley, la costumbre y los usos, la doctrina y la jurisprudencia.

Se considera como fuentes formales del Derecho Tributario a la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. Para este autor la ley es la fuente formal por excelencia y la define como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Del reglamento nos dice que se distingue formalmente de la ley en que, aun conteniendo como éste normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado y señala que existen tres categorías de reglamentos, a saber, para la ejecución de la leyes, para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

En cuanto a la costumbre, considera que su eficacia como fuente del Derecho Tributario es muy discutida, ya que por costumbre no se pueden crear ni modificar figuras tributarias y sobre los convenios internacionales, señala que constituyen una fuente que ha adquirido importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia para el establecimiento y percepción de los tributos.



Lo considerado va íntimamente relacionado con las fuentes del Derecho Tributario guatemalteco, tal como lo establece el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, que en el Artículo 2 establece: “Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

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

De lo anterior, se desprende el análisis de las fuentes formales tributarias del ordenamiento jurídico guatemalteco de la siguiente forma:

### **La Constitución:**

La primera de las fuentes formales del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República, ésta como norma suprema del ordenamiento jurídico, condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Carta Magna, ésta es inconstitucional, porque contradice la ley fundamental de la nación, en la que se encuentran regulados los principios inherentes a la persona humana. La Constitución Política de la República instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales de la tributación como lo son el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad, los que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, ya que de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución Política.



### **Los tratados internacionales:**

Por debajo de la Constitución, la primer fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, esta es una posición aceptada generalmente por la doctrina, aunque existe una corriente que sostiene que en la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional, en cuanto a si los tratados y convenios internacionales tienen o no jerarquía, sobre la normativa ordinaria nacional, nuestra posición es que en materia de Derechos Humanos los Convenios y Tratados Internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país y que la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la Administración Pública en las que con mayor frecuencia son violentados estos derechos.

### **La ley:**

La fuente inmediata del derecho tiene un papel central en el Derecho Tributario por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República puede decretar una norma tributaria así como las bases de la recaudación, por lo que podemos afirmar que ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que ordena todo el sistema tributario de la nación, pero la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República, algunos autores hacen distinción entre Ley formal y Ley material, la Ley formal es aquella que a recorrido la vía legislativa y la Ley material es todo acto emanado del Estado cuya disposición es de carácter general y abstracto y el Organismo Legislativo es parte del Estado, por lo que la Ley es fuente del Derecho Tributario ya que es parte del mismo.

### **Los reglamentos:**

Son un elemento muy importante del Derecho Tributario y son emitidos por el Organismo Ejecutivo, son de imperiosa necesidad para la ejecución de la leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma, la reglamentación de la leyes es una función administrativa que corresponde al poder ejecutivo y su función es la de desarrollar la ley, no sobreponerse



a ella ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma en Guatemala, un reglamento que se sobrepone a la ley es nulo Ipso Jure de pleno derecho, y se puede invocar su inconstitucionalidad, tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el segundo párrafo del Artículo 239, que literalmente indica: "... Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación."

### **1.2.7. Autonomía del derecho tributario.**

"El Derecho Tributario goza tanto de autonomía estructural como de autonomía científica. Su principio fundamental, el de la legalidad, es aquél por virtud del cual los tributos deber ser establecidos por leyes en sentido formal y material, constituye la piedra básica del edificio de esta rama del Derecho. Ese principio que puede enunciarse "nullum tributum sine lege" tiene grandes analogías con los principios "nullum crimen" y "nulla poena sine lege" que son también la piedra angular del edificio del Derecho Penal.

El principio "nullum tributum sine lege", en palabras de Jarach, "significa la existencia de un corpus de normas jurídicas distintas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde" y agrega que "no cabe duda que el derecho tributario material corresponde, entonces, por lo menos a aquella autonomía estructural que corresponde al derecho penal, el cual, sin embargo, a diferencia del derecho tributario, nunca puede hallar aplicación sin una actividad jurisdiccional: le corresponde, según nosotros, la misma autonomía estructural que al derecho civil."<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> De la Garza, **Ob. Cit**; pág. 37.



Por otra parte, la autonomía estructural del Derecho Tributario frente al Derecho Administrativo descansa en que el Derecho Tributario sustantivo tiene como destinatario, en la gran mayoría de los casos, a los particulares y no a la administración pública, correspondiendo a dichos particulares realizar ellos mismos la aplicación directa de las normas de Derecho Tributario sustantivo, sin que exista intervención o ingerencia normal por parte de la administración pública.

Por aparte, al hablar de la autonomía científica del Derecho Tributario, ésta se ve restringida al privarse del estudio de todos los ordenamientos jurídicos tributarios, que lógicamente aparte de su estructura, su aplicación y estudio científico sería incongruente.

#### **1.2.8. Interpretación e integración del derecho tributario.**

##### **Interpretación del derecho tributario:**

Interpretar una ley es descubrir su verdadero sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable. Para ello, se ha preconizado la utilización de métodos diversos. “Dice al respecto Giuliani Fonrouge que la continua búsqueda de métodos de interpretación más flexibles, es la eterna lucha por la justicia como suprema aspiración del derecho. Nunca se ha podido elegir un solo método como correcto repudiando a los demás, ya que ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial.”<sup>23</sup>

Interpretar una Ley por lo tanto, es determinar qué dispone, cuál es su espíritu, cuál fue la intención del legislador al emitirla, así como el pensamiento que tienen sobre ella los juristas y en qué caso es aplicable, tanto en los tribunales como en la administración pública, por lo que al interpretar una Ley se deben tomar en cuenta los siguientes elementos:

---

<sup>23</sup> Villegas, **Ob. Cit**; pág. 165



- a) Analizar la intención del legislador;
- b) Coordinar la norma con todo el sistema jurídico;
- c) Contemplar la calidad económica que se ha querido regular y la finalidad que se ha perseguido.

Para interpretar una Ley tributaria el intérprete debe utilizar todos los métodos a su alcance como los siguientes:

- a) Examinar el texto íntegro de la Ley;
- b) Analizar la intención del legislador y adecuar el pensamiento del legislador a la realidad nacional;
- c) Coordinar la norma con todo el sistema jurídico no sólo el tributario;
- d) Contemplar la calidad económica que se ha querido reglamentar y la finalidad perseguida.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República es su Artículo 4 establece: “Principios Aplicables e 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”

### **Integración del derecho tributario:**

Al lado del problema de la interpretación, que persigue fijar el sentido de la ley, está el de la integración, entendida como “proceso que tiene por objeto llenar sus lagunas incluyendo en el campo de la aplicación de la norma, presupuestos de hecho no previstos en la misma, pero que se encuentran en relación de afinidad o semejanza con los en ella contemplados”.<sup>24</sup>

Se debe conocer antes el ordenamiento jurídico para lograr integrar el Derecho Tributario, éste implica una serie de interrelaciones que lo convierten en un todo unitario

---

<sup>24</sup> De la Garza, **Ob. Cit**; pág. 67



y coherente, desde el cual se puede dar respuestas a los principales problemas que el derecho plantea. El ordenamiento jurídico nos permite:

- a) Identificar la norma en el sistema jurídico;
- b) Individualizar y establecer los límites del sistema jurídico y otros sistemas no jurídicos (como la moral); y,
- c) Establecer una jerarquización de las normas dentro del sistema.

Por todo lo expuesto ante los problemas que se dan en la vida social respecto al ordenamiento jurídico se dan las siguientes características:

- a) Unidad;
- b) Coherencia; y
- c) Plenitud.

#### - **Unidad del ordenamiento jurídico**

Se trata de que todo el conjunto de normas tributarias se constituyan en un todo unitario y diferente de las demás ramas del derecho, en el cual la validez de una norma jurídica se fundamenta en otra norma superior y no porque exista entre ellas una concordancia, sino porque existe una delegación de autoridad de la superior a la inferior, la norma superior está legitimada, se encuentra autorizada por la autoridad competente y para su promulgación ha seguido el proceso legislativo.

La validez de este sistema no es infinito, tiene un límite que lo proporciona la norma superior y la inferior, por ejemplo la norma superior de la Ley será la Constitución y la inferior el Reglamento. En el campo tributario es aplicable la unidad del ordenamiento jurídico, ya que todas las Leyes tributarias específicas cuentan con un reglamento, que en determinados casos han querido ser superiores a la Ley, también en el campo tributario se ha tenido que recurrir en muchas ocasiones a la Constitución Política de la República, por ser este campo en donde más inconstitucionalidades se han presentado al emitir una nueva Ley tributaria, o la modificación de una ya existente.



## - La coherencia del ordenamiento jurídico

Las normas que integran un ordenamiento jurídico deben tener coherencia y que no exista contradicción entre ellas.

“En Guatemala, esta es una situación alejada de la realidad, y se encuentran contradicciones entre normas de un mismo ordenamiento lo que da origen a las antinomias o conflictos normativos, situación en la práctica frecuente, que se da cuando dos o más normas que tienen un mismo objeto plantean diferentes soluciones a un mismo caso siendo por lo tanto incompatibles entre si, el cumplimiento de una de ellas significa la violación de otra norma, la aplicación de las dos es imposible”.<sup>25</sup>

Ejemplo: La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República, establece en el Artículo 33. “Empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala. Las personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que presten servicios de transporte, deben efectuar un pago igual al cinco por ciento (5%) del importe bruto de los fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca, como pago definitivo del impuesto, a través de sus representantes domiciliados en Guatemala. Al efecto, conforme al inciso f) del artículo 5 de esta ley, se considera renta de fuente guatemalteca:

- a) El valor de los pasajes vendidos en el país o en el extranjero para ser extendidos en Guatemala, independientemente del origen o destino del pasajero.
- b) El valor de los fletes por carga originaria de Guatemala con destino al extranjero, aun cuando dichos fletes se contraten o sean pagados en cualquier forma fuera de Guatemala. En el caso de fletes de carga proveniente del extranjero, cuando el valor de los fletes sea pagado en Guatemala.
- c) El monto que las personas no domiciliadas dedicadas al transporte, así como sus representantes en Guatemala, cobren a los usuarios del transporte como parte del servicio que éstas prestan, incluyendo el combustible, almacenaje, demoras, uso de oficinas en el puerto, uso de electricidad o penalizaciones.

---

<sup>25</sup> Monterroso, **Ob. Cit;** pág. 35



El cinco por ciento (5%) de la suma de las rentas a que se refieren los ~~incisos~~ anteriores, constituye el impuesto a pagar, con carácter definitivo. ...

En las declaraciones aduaneras de importación, de exportación o en los formularios aduaneros, según corresponda, deberá consignarse el nombre de la persona o empresa que presta el servicio de transporte y los datos de la factura que acredite el pago del flete, lo cual debe ser exigido por la aduana correspondiente.”

El último párrafo del Artículo indicado no es congruente con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República que en el Artículo 34 establece: “Momento de emisión de las facturas. En la venta de bienes muebles, las facturas, notas de débito y notas de crédito, deberán ser emitidas y proporcionadas al adquirente o comprador, en el momento de la entrega real de los bienes. En el caso de las prestaciones de servicios, deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración”. Y es el caso que normalmente en la prestación de servicios de transporte de carga, los fletes son pagados después de haber realizado y entregado las mercancías, por lo cual no sería posible que se emitiera la factura para que puedan ser colocados los datos en las pólizas o formularios aduaneros.

En el campo tributario se han planteado muchos casos en que se ha tenido que recurrir a establecer cual es la legislación a aplicar, por las constantes modificaciones que se realizan a todas las leyes tributarias, en las que el legislador aparentemente no ha analizado las contradicciones que se pueden dar de una norma con la otra o en algunos casos existe incoherencia dentro de la misma norma.

Existen dos situaciones en cuanto a conflictos normativos:

- a) Cuando las normas en conflicto pertenecen a diferente jerarquía: En este caso la norma superior prevalecerá sobre la inferior.
- b) Cuando las dos normas en conflicto pertenecen a la misma jerarquía normativa y que tengan el mismo ámbito de validez.



b.1) Conflictos normativos bilaterales:

El cumplimiento de cualquiera de las dos normas en conflicto implica la violación de la otra.

b.2) Conflictos normativos unilaterales:

El cumplimiento de una de las normas implica la violación de la otra pero no al contrario.

b.3) Conflictos normativos totales:

El cumplimiento de una de las normas supone la violación total de la otra.

b.4) Conflictos normativos parciales:

La aplicación de una de las normas implica la violación parcial de la otra.

b.5) Conflictos normativos necesarios:

El cumplimiento de una de las normas implica de forma necesaria la violación de la otra.

b.6) Conflictos normativos posibles:

El cumplimiento de una de las normas jurídicas implica solo de forma posible la violación de la otra.

- **Criterios de solución de conflictos.**

- a) Criterio jerárquico. En caso de conflicto entre dos normas prevalecerá siempre la de rango superior. Este criterio se encuentra establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República.
- b) Criterio cronológico. Viene de la máxima “les derogar anterior” que significa que una norma posterior deroga una anterior, conforme a este criterio se deberá aplicar la norma posterior en el tiempo, de acuerdo a lo preceptuado en la Ley del Organismo Judicial, una norma posterior deroga a la anterior.
- c) Criterio de especialidad. Establece que en caso de conflicto entre dos normas prevalecerá la especial sobre la general; es decir, que prevalece la que tenga menor extensión material.



Por aparte, si se da el caso de conflicto entre cualquiera de los criterios antes mencionados se tendrá que conocer la aplicabilidad de los mismos, según sea el caso.

- a) Conflicto entre el criterio jerárquico y criterio cronológico, prevalecerá siempre el criterio jerárquico. Es lo mismo que si nos encontramos dentro de un conflicto entre una norma superior anterior y una norma inferior posterior, prevalecerá la superior anterior.
- b) Conflicto entre el criterio cronológico y el criterio de especialidad. En este caso tendrá que prevalecer el cronológico sobre el de especialidad. Si la norma especial obedece a principios de justicia social, la aplicación de la norma especial implicaría precisamente respetar este principio, con lo que el juzgador con muy buen criterio lo sabrá resolver.
- c) Conflicto entre el criterio jerárquico y el de especialidad, sin lugar a dudas prevalece el jerárquico.

### **1.2.9. Principios.**

Los principios tributarios por los que se debe regir el sistema tributario o impositivo de cada Estado, contienen algunos generalmente aceptados, aunque no se legisle específicamente sobre ellos; sin embargo, para el motivo de este trabajo de investigación, los que se citan por tener fundamento legal son los siguientes:

#### **a) De capacidad de pago.**

Según el cual, 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 la determinación objetiva de la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas deben considerarse tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo.



**b) De equidad y justicia tributaria.**

Todos han de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, de conformidad con su capacidad de pago.

**c) De igualdad.**

Se ha de gravar a todas las personas según su capacidad de pago, lo cual no significa igualdad aritmética, sino que un sistema tributario justo, en el cual todos contribuyan de acuerdo a los principios anteriores de capacidad de pago y de equidad y justicia tributaria.

**d) De no confiscación.**

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

**e) De no retroactividad de la ley.**

Las leyes tributarias no deben tener carácter retroactivo, rigen para el futuro, pero no para hechos ya sucedidos.

**f) De la no doble o múltiple tributación.**

No se debe gravar dos veces un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo del tributo.

**g) De legalidad.**

Corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo la acción de decretar impuestos ordinarios o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación, y conceder exenciones y la emisión de deudas tributarias.



## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos.

Los tributos constituyen las más importantes clases de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El Derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Financiero y ha recibido el nombre de Derecho Tributario.

#### 2.1. Definición.

Los tratadistas del derecho tributario ofrecen diversas definiciones del tributo, se citan algunas de ellas a continuación:

“Tributos son las prestaciones pecuniarias que el estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma. Giuliani Fonrouge define el tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho. Para Jarach el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo” Tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”<sup>26</sup>

La última de la definiciones es la más acertada al ordenamiento jurídico guatemalteco, ya que en Guatemala es una prestación en dinero, aunque en otros países no suceda así, ya que puede ser en especie, asimismo, es una prestación requerida por el Estado en virtud de su poder imperio y eso último a través de una ley, ya que no hay tributo sin ley previa que lo establezca.

---

<sup>26</sup> Villegas, **Ob. Cit**; pág. 67



Al respecto el Artículo 9 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República establece: “Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”.

## **2.2. Características.**

De las anteriores definiciones podemos deducir que los tributos tienen distintos caracteres. La caracterización jurídica de los tributos en sí mismo e independientemente de sus especies (impuestos, tasas, contribuciones especiales), es importante para establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas específicas que lo diferencian de otros ingresos públicos, entre las cuales tenemos:

### **Carácter público:**

Actualmente se considera que el tributo tiene un carácter público; es decir, que constituye parte del Derecho Público. Antiguamente imperaban las llamadas teorías privativas, que bien lo concebían como un derecho o carga de naturaleza real, parecida a la obligatio ad rem, del antiguo Derecho Romano o bien concebían al tributo como la prima de seguro pagada por aquellos que poseen, para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su profesión o en su disfruto.

Hoy en día la generalidad de los autores admiten la idea de que a diferencia de los ingresos de derecho privado, los cuales son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte, etc.), los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía; es decir, en virtud de su potestad de imperio.

### **Son prestaciones en dinero (o en especie):**

Los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las



que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía moderna. Sin embargo, es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie. Antiguamente eran más comunes los tributos pagaderos en especie, lo cual ya no se presenta en nuestra Guatemala.

### **Son prestaciones obligatorias o coactivas:**

Admitida la doctrina publicista del tributo, es fácil concluir que crea una prestación obligatoria, esto es, que un elemento primordial del tributo es la coacción. Sin embargo, con todo atino advierte Jarach “que esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto puede ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”.<sup>27</sup>

### **Es una relación personal, de derecho, obligatoria:**

El tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, o sea, el Estado y por el otro lado, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie.

Tal relación, que recibe el nombre de relación tributaria y a la cual dedicaremos el estudio de un capítulo posterior, es una relación personal, es decir, una relación de derecho y no una relación de poder, una relación obligatoria y no una relación de carácter real.

---

<sup>27</sup> De La Garza, **Ob. Cit**; pág. 338



**Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones:**

Hemos visto anteriormente que una parte de la actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos o egresos necesarios para que éste pueda realizar las funciones que le competen y que para ello requiere de ingresos la mayor parte de los cuales, en la época moderna, se les proporciona por medio de los tributos.

Por esta razón la Constitución Política de la República en el Artículo 239 establece: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado...” y el Artículo 240 establece: “Fuente de inversiones y gastos del Estado. Toda ley que implique inversiones y gastos del Estado, debe indicar la fuente de donde se tomarán los fondos destinados a cubrirlos.”

**Deben ser justos:**

Respecto a esta característica se establece que nuestro sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad, que significa según corresponda y deber ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o confiscatorios y en esta medida los tributos deben ser bien aplicados para la satisfacción de la necesidades públicas.

Así también, 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 los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado.



**En principio, los recursos que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados:**

En el Derecho Presupuestario existe el principio llamado de **unidad de caja** o de **no afectación de recursos**, que consiste en que los recursos que obtiene el Estado no tengan una afectación especial a gastos determinados, sino que ingresen a formar un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones

Dicho principio está consagrado en nuestra Constitución en el segundo párrafo del Artículo 237 que establece: "... La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado Constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos. ..."

### **2.3. Poder tributario.**

Dentro de la actividad financiera del Estado existe el poder financiero y éste se designa como la capacidad jurídica del Estado para regular el ingreso y el gasto público, a la vez del poder financiero se identifica el poder tributario, en donde el Estado actúa adoptando una posición de soberanía, de manera tal, que los particulares se presentan como súbditos sometidos a su poder y en el cual, de manera evidente, el Estado se encuentra en una situación de superioridad respecto a los particulares, ejercitando verdaderamente un poder, aun cuando ese poder tenga que estar sujeto a normas de categoría constitucional. Ese momento se presenta, cuando en ejercicio de sus facultades el poder legislativo establece o decreta los tributos que los particulares deben pagar, esto es, aquella parte de su riqueza particular que deben aportar a las finanzas públicas, para que realice las atribuciones que le corresponden de acuerdo con las leyes. A ese poder que por su finalidad de atribuir recursos al Estado, se le conoce como el Poder Fiscal o Tributario del Estado.



### 2.3.1. Definiciones de poder tributario o fiscal.

“Recibe el nombre de Poder Fiscal o Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”<sup>28</sup>

“Es la facultad que tiene el Estado para establecer los tributos o contribuciones necesarios para realizar sus funciones. Según Giuliani Fonrouge significa “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”<sup>29</sup>

Poder fiscal también se indica que “Es la facultad o posibilidad de establecer y regular tributos (tasas, contribuciones o impuestos). Se distingue entre potestad tributaria originaria o primaria y potestad tributaria derivada o de segundo grado.”<sup>30</sup>

El poder tributario en conclusión, podemos manifestar que es la facultad otorgada al Estado a través de los órganos e instituciones correspondientes de crear, modificar o suprimir los tributos, con las limitaciones establecidas por el ordenamiento jurídico.

### 2.3.2. Poder tributario originado.

Se le llama poder tributario originario cuando este poder deviene de la Constitución de un Estado. En Guatemala el poder tributario originario lo posee el Congreso de la República de Guatemala, en la que le otorga a dicho organismo del Estado la facultad de crear, modificar, o suprimir tributos.

Dicho poder tributario se encuentra contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: “Corresponde con exclusividad al

---

<sup>28</sup> **Ibid**, pág. 242

<sup>29</sup> **Íbid.**, pág. 243

<sup>30</sup> Diccionario Espasa, **Ob Cit**; pág. 776.



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

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

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

### **2.3.3. Poder tributario delegado.**

El poder tributario delegado, es la facultad que no es otorgada por una Constitución a un ente estatal para la creación, modificación o supresión de tributos.

En Guatemala el poder tributario delegado podemos encontrarlo en el Código Municipal Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, que en su Artículo 101 establece la facultad de las Municipalidades a través del Concejo Municipal, de crear tributos para la satisfacción de sus necesidades locales.

En conclusión, la potestad tributaria municipal es derivada y su alcance depende de la Constitución y Leyes, pudiendo éstas facultar a las comunas a percibir cualquier clase de tributo.



#### **2.3.4. Límites constitucionales del poder tributario.**

El poder tributario o fiscal que ejerce un Estado no es absoluto, pues éste encuentra limitaciones, en nuestro país estas limitaciones están establecidas en la Constitución Política de la República y Leyes como el Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y otras normas, que en términos generales son aplicables a las disposiciones, acciones y resoluciones en materia tributaria, estableciéndose como garantías para el contribuyente o infractor tributario, siendo entre otras las siguientes.

- **Amparo:**

Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las Leyes garantizan. Las normas relacionadas son: Artículo 265 de la Constitución Política de la República; Títulos uno y dos de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 127, 146 y 147 del Código Tributario.

- **Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos y de las leyes de carácter general:**

En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto. Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad. Normas relacionadas: Artículos 266 y 267 de la Constitución Política de la República; Títulos dos y cuatro de la Ley de Amparo, Exhibición Personal



y de Constitucionalidad; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 8 de la Ley del Organismo Judicial.

- **De audiencia:**

Aunque esta garantía está incluida en la del debido proceso, por su relevancia se trata por separado; se inspira en la doctrina anglo-sajona del debido proceso legal, para la protección de la vida, la libertad y los derechos humanos, como un mecanismo en contra de la arbitrariedad del poder público y se vincula estrechamente con el derecho de defensa, que estipula que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido, lo cual es aplicable en el ámbito tributario. Normas relacionadas: Artículos 12, 14, 32 de la Constitución Política de la República; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

- **De capacidad de pago:**

Indica que cada persona debe contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, de conformidad con su capacidad de pago; los que tienen más capacidad de pago deberían contribuir más y los que tienen menos capacidad de pago deberían contribuir menos. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. 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. Los ciudadanos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible en relación a su propia capacidad. Norma relacionada: Artículo 243 de la Constitución Política de la República

- **De confidencialidad:**

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados,



utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este Artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio. Normas relacionadas: Artículo 24 de la Constitución Política de la República; 30 y 101 del Código Tributario; 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- **De acceso a archivos y registros estatales:**

Toda persona tiene derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización, lo cual aplica en materia tributaria. Norma relacionada: Artículo 31 de la Constitución Política de la República y, 63 de la Ley del Organismo Judicial.

- **De debido proceso:**

Incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho. Nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos. Está vinculado estrechamente con la garantía del derecho de defensa. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso. Normas relacionadas: Artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 154, 183 incisos q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110, del 121 al 152 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.



- **De derecho de defensa y presunción de inocencia:**

Según esta garantía, la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido y, toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada. Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el ofendido, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata, además ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimiento que no esté preestablecido legalmente. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso. Normas relacionadas: Artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República, 126 y del 154 al 160 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial; 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Cabe señalar que el Artículo 72 del Código Tributario, es opuesto a esta garantía, por lo que se cita: “Artículo 72. Presunciones. Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario.”, ello implica que no hay presunción de inocencia; sino que por el contrario, hay presunción de culpabilidad, lo cual es nulo ipso jure e inconstitucional.

- **De equidad y justicia tributaria:**

El sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad, que significa según le corresponda y debe ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o confiscatorios, se relaciona con la garantía



de capacidad de pago; además, se considera que la justicia tributaria se concreta en última instancia, en la medida en que los tributos son bien aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas, no basta que sea justa su percepción, es indispensable que sea justa su erogación. Normas relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República; 22 y 98 inciso 11, del Código Tributario, 57 de la Ley del Organismo Judicial.

**- De igualdad:**

La garantía de igualdad tributaria, establece que las leyes deben tratar de igual manera, en iguales circunstancias; por lo que, deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos, para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones, se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país. La justicia es gratuita e igual para todos. Normas relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República, 22, y 98 inciso 11, del Código Tributario; 57 de la Ley del Organismo Judicial.

**- De irretroactividad de la ley:**

Esta garantía establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; que no hay delito ni pena sin ley anterior y no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración; por lo que, las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro y no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. La ley no tiene efecto



retroactivo, ni modifica derechos adquiridos. Normas relacionadas: Artículos 15 y 147 de la Constitución Política de la República; 66 del Código Tributario; 7 de la Ley del Organismo Judicial.

**- De juridicidad:**

La actividad administrativa tributaria debe someterse al derecho, en el entendido que el derecho comprende la ley, la doctrina y los principios jurídicos. Este término es de un contenido más amplio que el principio de legalidad. En Guatemala la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo es de controlar la juridicidad de la Administración Pública, incluida la tributaria. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: A la finalidad y al espíritu de la misma; a la historia fidedigna de su institución; a las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; de modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho. Normas relacionadas: Artículos 14, 203, 204, 212 y 221 de la Constitución Política de la República; del 161 al 169 del Código Tributario y 10 de la Ley del Organismo Judicial.

**- De legalidad:**

Los tributos y toda actividad administrativa de las organizaciones, funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y de los órganos jurisdiccionales en aspectos tributarios, debe estar sometida y apegada a la ley, es decir debe ser legal. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes; a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y; f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones reglamentarias, no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los



procedimientos que faciliten su recaudación. El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República. Normas relacionadas: Artículos 17 y 239 de la Constitución Política de la República; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 67, 68; del 69 al 96, 98 y 168 del Código Tributario; 5 de la Ley del Organismo Judicial.

- **De jurisdiccionalidad:**

Nadie puede ser juzgado por sí mismo o sea que nadie puede ser juez de su propia causa, además, cada tribunal únicamente puede ejercer su función juzgadora dentro de un espacio determinando y del fuero que le está atribuido. En Guatemala, la justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política y las leyes de la República; corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado; la función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca y, ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia. Norma relacionada: Artículo 203 de la Constitución Política de la República.

- **De libre acceso a las actuaciones (a los tribunales y dependencias del Estado):**

Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho a conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias,



reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia. Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Los actos y diligencias de los tribunales son públicos, salvo los casos en que por mandato legal, por razones de moral o de seguridad pública, deban mantenerse especiales y bajo su estricta responsabilidad. En todo caso los sujetos procesales y sus abogados tienen derecho a estar presentes en todas las diligencias o actos de que se trate y hacer las observaciones y protestas que proceden y en general enterarse de su contenido. Normas relacionadas: Artículos 14, 29, 30 y 31 de la Constitución Política de la República; 126 del Código Tributario; 63 de la Ley del Organismo Judicial.

- **De libertad de acción:**

Según esta garantía, toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Norma relacionada: Artículo 5 de la Constitución Política de la República.

- **De no confiscación:**

No deben existir tributos confiscatorios, un tributo es confiscatorio cuando grava la fuente generadora de los ingresos y no los ingresos generados. Un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos; es decir, cuando el tributo excede su capacidad de pago. Normas relacionadas: Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República.

- **De no doble y múltiple tributación:**

No debe haber doble ni múltiple tributación. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período



de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación. Normas relacionadas: Artículos 243 de la Constitución Política de la República, 22 y 153 del Código Tributario.

- **De no pago previo o caución (no solve et repete):**

En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. Para ocurrir a este tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso. Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna. Normas relacionadas: Artículos 28 y 221 de la Constitución Política de la República y 166 del Código Tributario. No obstante lo anterior, el Artículo 38 del Código Tributario dice forma de pago bajo protesta y consignación, establece en su último párrafo: "Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo al abono que proceda", lo cual es contrario al espíritu de las normas citadas; si no hay determinación definitiva del monto del tributo, no debe haber pago, aunque sea bajo protesta.

- **De petición:**

Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. La omisión de uno o varios de los requisitos en las peticiones en materia tributaria, no será motivo para rechazar la solicitud. La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean



contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado o fundamentado en ley. Derivado de la garantía y derecho de petición, existe la garantía de resolver las peticiones o de respuesta. Normas relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

**- De que la administración resuelva las peticiones:**

La autoridad está obligada a tramitar y resolver conforme a la ley, las peticiones que los habitantes de la República de Guatemala dirijan individual o colectivamente. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. Las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo. El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente. Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen. Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se hagan por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación. Normas relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

**- De prohibición de doble pena (non bis in idem):**

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. Norma relacionada: Artículo 90 del Código Tributario.

- **De prohibición de multas confiscatorias o excesivas:**

Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. Norma relacionada: Artículo 41 de la Constitución Política de la República.

- **De restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos:**

Derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en excesos; Así como la solicitud de devolución del crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a las leyes específicas. El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, créditos fiscales, intereses, recargos y multas, devengará intereses hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor. El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o a devolver al contribuyente o responsable, previa verificación de los saldos de cada impuesto. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectivo la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días. Los contribuyentes o los responsables podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente o en la forma establecida en el Artículo 99 de este Código. Normas relacionadas: Artículos 3 inciso 7, 50 inciso 9, 61, 99, 111 y 153 del Código Tributario.



- **Del carácter gratuito de las actuaciones ante la administración tributaria y de la impartición de justicia:**

La actuación administrativa será gratuita. La justicia es gratuita e igual para todos. Normas relacionadas: Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; Artículo 57 de la Ley del Organismo Judicial.

- **De forma, sencillez y celeridad:**

Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La administración de justicia debe ser pronta y cumplidamente administrada y se deben dictar providencias para remover los obstáculos que se opongan a ello. Normas relacionadas: Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, 54 inciso g), 79 inciso e), 100 inciso c) de la Ley del Organismo Judicial.

Hay otros límites constitucionales o garantías inherentes al ser humano, que protegen al contribuyente, pero, únicamente se citan las anteriores, por ser las directamente relacionadas con la defensa del contribuyente y sus responsables, así como por considerar que una defensoría del contribuyente debería tener como fin último, velar por el pleno cumplimiento de dichas garantías.

#### **2.4. Clasificación de tributos.**

Como bien se citó anteriormente los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. La clasificación legal de los tributos en nuestro ordenamiento jurídico está establecida en el Artículo 10 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República que prescribe: “Clases de Tributos. Son todos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”



## 2.5. Impuestos.

El Artículo 11 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República establece “Impuestos. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Así también, podemos definir a los impuestos como disposiciones unilaterales del Estado que nacen con el objeto de gravar la economía de los particulares (obligaciones de pagar en dinero o especie en base a un hecho generador, siendo éste la hipótesis o condición que al momento de que el contribuyente la cumple nace la obligación de cumplirlos.

Otra definición de impuestos es: “Son impuestos las prestaciones obligatorias en dinero o en especie, que fijan las leyes para cubrir los gastos públicos.”<sup>31</sup>

Los impuestos como otros tributos son obligaciones dinerarias establecidas por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas, en especial al gasto del estado.

El sujeto activo de las relaciones tributarias es el Estado o cualquier otro ente que tenga facultades tributarias, que exige tributos por el ejercicio de poderes soberanos, los cuales han sido cedidos a través de un pacto social.

El sujeto pasivo es el contribuyente tanto sea persona física como jurídica.

- a) Sujeto de jure: el que fue considerado en la norma al establecer el impuesto
- b) Sujeto de facto: es quien soporta la carga económica del impuesto, a quien el sujeto de jure traslada el impacto económico.

En el moderno estado de derecho los tributos son creados por ley. El Estado es una forma moderna de convivencia social.

---

<sup>31</sup> De la Garza, **Ob. Cit**; pág. 364.



### 2.5.1. Características de los impuestos

- **Deber estar establecido en ley:**

Este principio, conocido como de legalidad, como ya hemos visto está contemplado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República que establece: “Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado...” principal característica de rango constitucional.

- **Es obligatorio:**

La obligación en materia contributiva deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley como hechos generadores de la obligación tributaria o sea, que el deber de pagar proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

- **Es unilateral:**

La obligatoriedad de los impuestos va aunada a quien los impone o sea el Estado y aquí cabe la unilateralidad, ya que la obligación de contribuir es para la única finalidad que tiene el Estado y no es más que el de cubrir los gastos públicos.

- **Debe ser proporcional y equitativo:**

Como ya se ha contemplado anteriormente, esta característica se encuadra en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, que establece: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario deber ser justo y equitativo....” Y se refiere a que los impuestos sean establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo.



- **Recae sobre los individuos de una sociedad políticamente organizada:**

Esto no es más que los impuestos se originarán dentro de un Estado a su propio beneficio, gravando a personas nacionales o no, del mismo, toda vez exista el supuesto jurídico de imposición de tributos sobre determinado hecho generador del mismo.

### 2.5.2. Teorías de los impuestos.

- **Teoría del seguro:**

Ésta pretende establecer la vigencia de los impuestos, en todo caso no es más que una prima para establecer la seguridad otorgada por el Estado.

- **Teoría del deber:**

Todos los sujetos que están dentro de un territorio deben de contribuir con el pago de impuestos.

- **Teoría del sacrificio:**

Los sujetos de un Estado deben de sacrificar parte de su patrimonio para otorgarlos al Estado en beneficio de la colectividad.

### 2.5.3. Efectos económicos de los impuestos.

- **Percusión:**

Son los que golpean la economía particular, cuando el sujeto de jure resulta efectivamente golpeado por la carga económica que el tributo representa. El legislador determinó que el sujeto de jure sea quien pague.

Los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes. Este hecho no tiene solamente un significado jurídico, ya que el pago del impuesto impone al sujeto la necesidad de disponer de las cantidades líquidas para efectuarlo, lo que a veces involucra también la necesidad de



acudir al crédito en sus diversas formas. Todo ello trae consigo consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado.

- **Transferencia o traslación:**

Se da cuando el sujeto de jure traslada a un tercero (sujeto de facto) la obligación, de modo que se resarce de la carga del impuesto. Éste es un efecto económico y no jurídico, porque se traslada la carga económica pero no la obligación tributaria: El Estado a quien coaccionará para cobrarle será al sujeto de jure y no al de facto, con quien no tiene ningún vínculo.

- **Incidencia:**

Este efecto económico se da por vía directa, igual a la percusión el sujeto de jure se confunde con el sujeto de facto, porque la incidencia es hacia el sujeto por su capacidad contributiva. O también se da por vía indirecta: es la misma que traslación, el impuesto incide en un sujeto por vía indirecta.

- **Difusión:**

Fenómeno general que se manifiesta por las lentas, sucesivas y fluctuantes modificaciones en los precios, en el consumo y en el ahorro. Los impuestos en conjunto tienen un efecto real y cierto en la economía de los particulares. Ejemplos:

Impuestos directos: ahorramos menos por pagar la renta.

Impuestos indirectos: inciden en el precio final de los productos: se puede consumir menos.

- **Amortización:**

Uno de los efectos de los impuestos, que no es de carácter general sino peculiar de los impuestos reales, que gravan permanentemente el rédito de los capitales



durablemente invertidos y que en cierto modo, distinto de la incidencia, se denomina amortización del impuesto.

#### **2.5.4. Principios teóricos.**

##### **- El principio de justicia:**

Consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima, depende de lo que se le llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.

Lo fundamental de esa máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos y equitativos. El concepto de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, variará de acuerdo con el pensamiento filosófico jurídico denominado en un momento dado en una colectividad. Este principio se desarrolla a través de dos reglas que son la de generalidad y de uniformidad.

##### **- El principio de certidumbre:**

“Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, período de pago, infracciones y sanciones.”<sup>32</sup>

##### **- El principio de comodidad:**

“Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.”<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**, pág. 62

<sup>33</sup> **Ibid.**



- **El principio de economía:**

“Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra a las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Eunaudi, señala que cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.”<sup>34</sup>

### 2.5.5. Clasificación.

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos, a continuación se mencionará las más importantes y generalmente citadas y utilizadas:

- **Reales y personales:**

Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio, los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.

- **Específicos y ad valorem:**

El impuesto específico es aquél que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

---

<sup>34</sup> **Íbid.**



- **Generales y especiales:**

En esta clasificación encontramos dos criterios para distinguir cuáles son los impuestos generales y cuáles los especiales. Uno de los criterios señala que el impuesto general es el que grava diversas actividades y operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio, el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada. El otro de los criterios señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica. Al primero se le llama también impuesto sintético y al segundo, impuesto analítico.

- **Con fines fiscales y con fines extrafiscales:**

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera.

- **Directos e indirectos:**

Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión; sin embargo, es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. No existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos y a los indirectos, de ahí la imprecisión que hemos mencionado, por lo que comentaremos los criterios de distinción que se han elaborado.

El criterio de la incidencia, señala que son impuestos directos, aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar de otras personas y son impuestos indirectos, los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio



del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recuperara el sujeto pasivo.

El criterio administrativo o del padrón, señala que son impuestos directos, aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes y son impuestos indirectos, aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refiere a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.

El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva, señala que son impuestos directos, los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza y son impuestos indirectos, los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sean en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

En Guatemala, aunque específicamente no se establezca en la normativa que clase de impuesto se crea, dada la naturaleza de los mismos, podemos indicar a manera de ejemplo que entre los impuestos directos tenemos el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto extraordinario y temporal para el apoyo a los acuerdos de paz y el Impuesto único sobre inmuebles.

Entre los impuestos indirectos podemos mencionar, el Impuesto al valor agregado, el Impuesto sobre timbres fiscales y papel sellado, el Impuesto sobre distribución de cemento y el Impuesto sobre distribución de petróleo y sus derivados.



## 2.6. Arbitrios.

El Artículo 12 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República establece “Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”, como ejemplo podemos citar el derecho de piso que pagan los mercaderes en los mercados municipales.

## 2.7. Contribuciones especiales.

“... esta categoría comprende gravámenes de diversa naturaleza, pudiendo definirse como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.”<sup>35</sup>

Son los tributos derivados del hecho generador sobre beneficios directos para el contribuyente y el pago es obligatorio, habiendo siempre una contraprestación, pudiendo ser está personal, voluntaria o económica.

“Contribución especial es la prestación legalmente obligatoria que corresponde al beneficio particular que produce una obra pública o al gasto público que provoca el ejercicio de una determinada actividad particular.”<sup>36</sup>

Dentro de las características de las contribuciones especiales podemos indicar que deben estar fijadas en ley, haber una contraprestación, donde los contribuyentes salgan beneficiados con los servicios y los recursos que se obtengan deben estar destinados a cubrir los costos de operación y realización de los servicios que presta el poder público.

Dentro de las contribuciones especiales hay derivaciones que se citan a continuación:

---

<sup>35</sup> De la Garza, **Ob. Cit**; pág. 366

<sup>36</sup> **Ibid.**



### **2.7.1. Contribuciones especiales.**

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

Asimismo, tenemos dentro de las contribuciones especiales a las de por seguridad social, siendo éstas un tributo obligatorio basado en ley, que los patronos y trabajadores pagan al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, en forma indefinida, mientras dura el vínculo del patrono con el IGSS y el vínculo del trabajador con el patrono, a cambio del cual se obtienen beneficios en la persona humana o de carácter económico.

### **2.7.2. Contribuciones por mejoras.**

El segundo párrafo del Artículo 13 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República establece “... 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 del valor del inmueble beneficiado.”

Asimismo, el Artículo 102 del Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República establece “Contribución por Mejoras. Los vecinos beneficiados de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Concejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de las mejoras. El reglamento que emita el Concejo Municipal establecerá el sistema de cuotas y los procedimientos de cobro. ...”



## 2.8. Tasas.

Las tasas también son denominadas **derechos** y son diversas las definiciones de los tratadistas, entre las cuales están que las tasas son las contraprestaciones requeridas por el poder público conforme a la ley en pago de un servicio. Se va a manifestar la obligatoriedad hasta que se manifieste la voluntad de requerir el servicio.

“... los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben las prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios”.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Rodríguez, **Ob. Cit**; pág. 77



## CAPÍTULO III

### 2. El impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.

Los autores distinguen varias clases de renta. Hay en primer lugar la renta bruta, que es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta. En el caso, por ejemplo, la tarifa del cinco por ciento (5%) definitiva del impuesto sobre la renta que deben pagar las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los otros entes o patrimonios, como las personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento y los que obtengan ingresos por concepto de dietas así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento, afectos al régimen general del impuesto sobre la renta establecido en los Artículos 44 y 44 "A" de la Ley del impuesto sobre la renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República. En otro ejemplo tenemos las retenciones definitivas del impuesto.

La renta neta es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta. En este tipo de renta citamos como ejemplo el régimen optativo del impuesto sobre la renta, establecido en el Artículo 72 de la Ley del impuesto sobre la renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República.

La renta libre es la que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de toda clase que puedan



recaer sobre ella. A esta renta se aproxima el ingreso gravable por el impuesto al ingreso global.

La renta legal es la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta neta o a la renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador. En realidad siempre hay una renta que se determina por las reglas legales, porque el legislador no deja al contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable, lo cual se aplica en nuestra legislación en el régimen optativo del impuesto sobre la renta.

También se hace distinción entre las rentas fundadas y las no fundadas, las primeras son las que provienen del capital y las segundas las que proceden del trabajo.

### **3.1. Antecedentes.**

El impuesto sobre la renta más antiguo de que se tiene noticia en Europa es el célebre impuesto inglés “Income Tax”, creado por el segundo Pitt en 1799, para obtener los medios económicos necesarios contra la Revolución Francesa y las pretensiones imperialistas de Napoleón Bonaparte. Su recaudación se hizo mediante un llamamiento a los contribuyentes para que declarasen sus rentas globales, exigiéndoles al mismo tiempo el diez por ciento de ellas.

En América, el Gobierno de los Estados Unidos, durante la guerra civil y hasta el año 1871, implantó casi para los mismos fines, esta clase de tributo. En 1884 votó una nueva ley en la que en forma más o menos sistemática, estableció este tipo de gravamen; pero antes de transcurrir un año de su vigencia fue declarada inconstitucional, porque habiéndose impuesto un gravamen directo, no se observó lo estatuido en el Artículo 1º. Sección 11, cláusula 3 de la Constitución Federal que



ordenaba que los “representantes y las contribuciones directas se repartieran entre todos los Estados en proporción al número respectivo de sus habitantes”.

El establecimiento del impuesto sobre la renta en Guatemala tiene su propia historia, la que nos muestra un abanico de reformas y contra reformas tributarias, bajo gobiernos de todos los sabores y colores, pero el resultado siempre ha sido el mismo; mucho gasto, poca recaudación y constante déficit, dejándonos como herencia un Estado desconcertado, incapaz, débil y al borde del fracaso. Como nos recuerda el doctor Alfredo Guerra-Borges en “Guatemala: El Largo Camino a la Modernidad”, debido a la corrupción, debilidad e ineficiencia del gobierno de Lázaro Chacón, la situación económica se complicó y, en 1931, surge Jorge Ubico que prometía austeridad, honestidad, orden y disciplina, en medio de una severa crisis generada por el desplome de los precios del café, que provocó la caída de los depósitos bancarios en más del 50 por ciento. Ubico ganó las elecciones y tomó medidas radicales para disminuir el gasto público, reduciendo el ejército y los empleos públicos, bajando los salarios en 30 por ciento; alimentándose, desde aquella época, la economía informal. Emitió una ley de moratoria entre deudores y acreedores; también fijó en 8 por ciento el interés máximo y creó el delito de usura. En 1938 estableció un impuesto anual sobre las utilidades de las empresas lucrativas que tuvieran un capital de más de cinco mil quetzales y utilidades mayores de un mil quetzales. También estableció la Oficina del Impuesto sobre las Utilidades.”<sup>38</sup> Ese fue el primer precedente específico del Impuesto Sobre la Renta o utilidades.

La historia de Guatemala demuestra que la administración y la posición fiscal del país siempre han sido débiles y deficitarias. Posteriormente, al primer precedente histórico del Impuesto Sobre la Renta, surgieron otras leyes relativas a dicho impuesto, entre las que encontramos el Decreto 59-87 del Congreso de la República, el cual se emitió el 15 de septiembre de 1987 y se publicó el 30 de octubre de 1987, con el Título de Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establecía que el impuesto es anual y recae sobre las rentas o utilidades que provengan de la inversión de capital o del trabajo y

<sup>38</sup> **Deficiencia fiscal secular.** Pág. 25 Prensa Libre (Guatemala) Año 2005 (jueves, 10 de noviembre 2005).



sobre los incrementos de patrimonio neto, que se produzcan en el período anual de imposición. Establece el campo de aplicación, sujeto, renta de fuente guatemalteca, exenciones, periodo anual de imposición, renta bruta, depreciación y amortización, compensación de pérdidas de las actividades agropecuarias, ganancias y pérdidas de capital, rentas presuntas, renta neta, deducciones personales y de la renta imponible, etc.; la cual fue modificada por los Decretos 90-87, 95-87, 43-88, 56-88, 50-89, 44-90 todos del Congreso de la República.

El Decreto 59-87 del Congreso de la República fue derogado por el Decreto 27-92 del Congreso de la República, actual Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente desde el 1 de julio de 1992, la que vino a cubrir el contenido de la ley que derogó y a ampliar su campo de aplicación y la misma ha sido modificada por los Decretos 61-94, 36-97, 44-2000, 80-2000, 33-2001 y 18-04 todos del Congreso de la República.

### **3.2. Definición.**

Es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas de acuerdo con sus circunstancias personales y patrimoniales.

Hay que precisar que la renta disponible de las personas físicas es la que se somete a gravamen. Es decir, el resultado de aminorar su renta total (rendimientos, ganancias y pérdidas e imputación de rentas) en el importe destinado a cubrir las necesidades del sujeto y las de los que de él dependen (mínimo personal y familiar).

### **3.3. Objeto.**

Todo impuesto origina una relación jurídica tributaria y el presupuesto de ésta se denomina hecho imponible, el cual consta de un elemento objetivo, consistente en el aspecto o situación particular de la vida real que la ley toma como punto de referencia y de otro elemento de naturaleza subjetiva, mediante el cual se opera la vinculación entre



los sujetos que realizan el aspecto o se colocan en la situación presupuestada por la ley.

Los nombres que se utilizan para los distintos tributos, se toman generalmente del elemento objetivo que integra el hecho imponible y en función del cual se establece el gravamen. Es más, el nombre del impuesto, tomado de este elemento material, delimita al mismo tiempo el alcance de aplicación de la ley, en ese orden de ideas la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala, por su propio nombre nos indica aun sin penetrar su articulado, que su objeto de regulación o sea el elemento objetivo que conforma el hecho imponible de este gravamen es la **renta**. Tal y como lo cita en el Artículo 1 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del impuesto sobre la Renta, que establece: “Objeto. Se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.”

Ahora bien, para definir el concepto **renta** tenemos entre sus caracteres que es susceptible de apreciación monetaria, existe periodicidad, regularidad, es diferente que el capital y su efectividad, con lo anterior podemos concluir que la renta es la utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra. O bien, objetivamente: “renta es el conjunto de utilidades efectivos y expresados en moneda, obtenidos de un capital o fuente de riqueza que permanece inamovible, independiente y diferenciado de aquellas”.<sup>39</sup> O subjetivamente: “renta es el conjunto de utilidades que afluyen a un patrimonio durante un período de tiempo determinado, generalmente un año y cuya continuidad de afluencia en períodos análogos y sucesivos es razonablemente admisible”.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Flores Valeriano, Enrique, **El impuesto sobre la renta: doctrina, legislación y práctica**, pág. 134.

<sup>40</sup> **Ibid.**



### 3.4. Sujetos del impuesto sobre la renta.

Entre estos tenemos al sujeto activo y sujeto pasivo, indicando con ellos al Estado y sus entidades como acreedores del impuesto y al particular como deudor del mismo, respectivamente, no se debe reconocer al Estado con un poder imperio absoluto al imponer éste el impuesto, sino, que éste actúa en un marco de legalidad, por lo que la relación Estado y particulares debe verse como una relación jurídica.

#### - **Sujeto activo:**

Si bien en las relaciones de derecho común cualquier persona con capacidad legal puede asumir los papeles de acreedor y deudor, en materia de derecho público y más concretamente de Derecho Tributario, solamente el Estado puede convertirse en titular del derecho de crédito o, en otras palabras, imponer gravámenes a su favor y contra su pueblo, apareciendo entonces la significación más o menos exacta de sujeto activo y sujeto pasivo.

Así pues, sujeto activo sólo puede ser el Estado, el que sin embargo, bien puede por un acto de soberanía descentralizarse por región, invistiendo a las instituciones y municipalidades, de la facultad de recaudar, controlar y administrar los impuestos establecidos a su favor, como entidades delegadas.

#### - **Sujeto pasivo:**

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona que jurídicamente deviene obligada para con las finanzas públicas a satisfacer el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios. Es la persona capaz con arreglo al Derecho Tributario para soportar el gravamen.

Al respecto nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, en el Artículo 3 establece: “Contribuyentes. Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por



tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

Para los efectos de esta ley, los entes, patrimonios o bienes que se refieren a continuación, se consideran como sujetos del Impuesto Sobre la Renta: los fideicomisos, los contratos de participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas. ...”

Sin embargo, a parte de los sujetos ya indicados nuestra legislación subdivide al sujeto pasivo, el cual se desarrollara en el capítulo siguiente.

### **3.5. Base.**

Ésta tiene la finalidad de determinar los incrementos económicos del patrimonio, para los efectos de la aplicación del impuesto, es decir, establecer la base de la imposición.

“Teóricamente, esta meta común nos permite, en cualquiera de ellos, hacer valer el siguiente concepto de base: “Unidad indivisa en la persona del titular, de todos los ingresos, prestaciones y utilidades que a ella afluyen en el período de imposición, deducidos los gastos, pero no las liberalidades”<sup>41</sup>. Lo anterior, en otras palabras, establece la idea de una renta global del contribuyente, pues es la materia del gravamen y que esta unidad indivisible no mira a las fuentes parciales de los ingresos que la forman.

---

<sup>41</sup> Flores, **Ob. Cit**, pág. 148



“Podemos ensayar el siguiente concepto de base para los contribuyentes: Base es la unidad económica indivisa de la totalidad de ingresos que, considerados tales por la ley y provenientes de las fuentes establecidas por la misma, afluyen al contribuyente durante el año impositivo, considerado éste independientemente del que lo preceda y del que le siga en cuanto a los resultados de pérdidas y ganancias, con abstracción de los elementos que no forman parte de la renta bruta y de las deducciones legalmente autorizadas en el mismo período contributivo.”<sup>42</sup>

La base del impuesto tiene como elementos constitutivos de sí misma, entre otras, la renta bruta y la renta neta.

La renta bruta está definida en el Artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y establece: “Principios generales. Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza; gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.”

Ahora bien, la renta neta será determinada deduciendo de la renta bruta el importe de los gastos ordinarios y necesarios del período contributivo, debidamente comprobados, que hayan sido pagados o incurridos en la producción de la renta, tal y como lo establece el Artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para aquellos contribuyentes que hayan optado por el régimen del impuesto citado en el Artículo 72 de la misma ley.

### **3.6. Regímenes.**

El impuesto sobre la renta es el que como su nombre lo indica, recae sobre las rentas o ganancias de cualquier actividad económica que se realice en el territorio nacional. Lo deben pagar las personas que prestan servicios profesionales y técnicos,

---

<sup>42</sup> **Ibid.**



los propietarios de negocios (comerciantes), las empresas o sociedades y quienes trabajan en relación de dependencia (trabajadores) que ganen más de Q.36,000.00 al año.

Las tarifas del impuesto sobre la renta, para las personas establecidas en el Artículo tres de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se fijan en los regímenes siguientes:

El Artículo 44 y 44 "A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece el régimen general del mismo, ya sea para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos o para aquellas personas individuales o jurídicas no mercantiles, Artículos dentro de los cuales se fija como tipo impositivo el cinco por ciento (5%) a pagar sobre su renta imponible. Dentro de las características de dicho régimen, podemos resaltar que:

- a) Las personas que por obligación del Código de Comercio y otras leyes tengan que llevar contabilidad completa, retendrán el 5% con carácter de pago definitivo del impuesto.
- b) Las empresas que se acojan a este régimen, deberán indicar en la factura: A) Que se les retenga el 5% con la frase **Sujetos a retención del 5%** o B) Que pagar directo a las cajas fiscales con la frase **Pago Directo de ISR a Cajas Fiscales**.
- c) Las empresas que emitan facturas a las personas que no están obligadas a llevar contabilidad y no retengan el impuesto respectivo, deberán autoretenerse el 5% del impuesto sobre la renta.
- d) Realizar declaración dentro de los 10 días hábiles siguientes del mes siguiente a aquél en que se emitió la factura, ya sea sin valor o con valor sobre las retenciones efectuadas o no efectuadas, o por ambos conceptos.
- e) Realizar declaración dentro de los 10 días hábiles siguientes del mes siguiente a aquél en que se emitió la factura o se recibieron facturas.
- f) Las empresas que no deseen efectuar o que les efectúen la retención del 5%, podrán optar por el régimen de pago del impuesto establecido en el Artículo 72 de la Ley, el que antes era el régimen normal o general.



Las empresas que se acojan a este régimen pueden tener los siguientes beneficios o ventajas:

- Se realizan retenciones únicamente cuando la factura indica la frase **sujetos a retención del 5%**.
- Ya no se efectúan retención por servicios por valor cero, como anteriormente se hacía.
- No se efectúan pagos trimestrales del impuesto sobre la renta.
- Paga impuesto sobre la renta sobre ganancias de capital del 10%
- No es necesario informar anualmente a la Superintendencia de Administración Tributaria los ingresos, costos y gastos.
- Comprenden las empresas que prestan servicios, así como las que vendan bienes.
- No se paga el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

Asimismo, el Artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece el régimen optativo de pago del impuesto, al cual como su nombre lo indica pueden optar las personas señaladas en los Artículos 44 y 44 "A" de la ley citada, en este régimen optativo se fija como tipo impositivo el treinta y uno por ciento (31%) a la renta imponible establecida de la renta bruta menos los costos y gastos necesarios para producir y conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas, el cual dentro de sus características podemos resaltar:

- a) Indicar en las facturas la frase **Sujeto a pagos trimestrales**.
- b) Paga de impuesto sobre la utilidad el 31%.
- c) La renta imponible se determina de la renta bruta menos los costos y gastos necesarios para producir y conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas, excepto en el caso de pérdida.
- d) Si el monto de costos y gastos del período excede al 97% sobre el total de ingresos gravados, el excedente deberá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente para su deducción o sea que aunque se tenga pérdida deberán aplicar



sobre el total de ingresos afectos el 3% como utilidad para aplicar el 31% del impuesto sobre la renta.

- e) Las ganancias de capital pagan el 31%.
- f) Aplicable a lotificadoras, constructoras y empresas agrícolas al igual que antes.
- g) Llevar contabilidad completa en libros habilitados y autorizados.
- h) Realizar la declaración de pagos trimestrales sobre ingresos dentro de los 10 días hábiles siguientes después de vencido el trimestre.
- i) El impuesto se paga en trimestres vencidos: A) Sobre cierres parciales (auditados); B) Sobre base imponible estimada del 5% de utilidad por el 31% de tarifa del impuesto y, C) Sobre la cuarta parte del impuesto determinado en el período anterior.
- j) Se realiza una liquidación definitiva anual.
- k) Deben presentar estados financieros auditados por auditor independiente.
- l) Presentar adjunto a la declaración un detalle de los ingresos, costos y gastos (magnéticos).
- m) Deberán pagar el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, también denominado IETAAP. El cálculo del IETAAP se realiza por la parte mayor del período de liquidación definitiva anual anterior, ya sea de la cuarta parte del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos, con las siguientes tarifas del impuesto:
  - 2.5% durante los 2 períodos trimestrales julio a septiembre y octubre a diciembre 2004;
  - 1.25% durante los 6 períodos trimestrales de enero 2005 a junio 2006;
  - 1% durante los 6 períodos trimestrales de julio 2006 a diciembre 2007 y;
  - 1% durante los trimestres de 2008, según reciente reforma.

Quienes pagaron los dos períodos de 2004 en los meses de septiembre y diciembre respectivamente, obtuvieron una rebaja del 50% o sea que pagaron el 1.25%. El IETAAP es acreditable al ISR de la siguiente forma:

- Dentro del mismo trimestre del pago del impuesto sobre la renta o
- Hasta los pagos trimestrales o anuales de los siguientes periodos.



- n) Deberán actuar como agentes de retención, en el caso que sus proveedores indiquen en las facturas de que se les retenga el 5% con la frase **Sujetos a retención del 5%**.
- o) Las empresas que se acojan al pago del impuesto bajo este régimen, ya no presentarán las constancias de retención del 0%, lo cual era anteriormente un desgaste administrativo bastante grande.

Para cualquiera de los regímenes anteriores podrá realizarse el cambio de un régimen a otro, el cual deberá informarse a la Administración Tributaria, con un mes anticipado antes de que inicie el año calendario siguiente o sea en el mes de diciembre de cada año. Y se establece como período ordinario de liquidación definitiva del impuesto, el año calendario o sea del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Por aparte, existe el régimen del pago de cuota fija del cinco por ciento (5%) del impuesto al valor agregado para personas individuales, como régimen especial, cuyos montos de ventas anuales o de servicios prestados no excedan de sesenta mil quetzales (Q.60,000.00) regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, al acogerse a este régimen del impuesto al valor agregado las personas individuales, quedan relevadas de presentar las declaraciones juradas de pagos trimestrales de dicho impuesto y de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta. Lo anterior, también es un régimen especial de pago que conjuga el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta.

Así también, las tarifas del impuesto sobre la renta para las personas que se desempeñan en relación de dependencia se consideran como otro régimen del impuesto sobre la renta, ya sea para trabajadores del Estado o del sector privado, ya que la renta imponible está representada por todos los ingresos que posea. Sin embargo, el impuesto sobre la renta no se paga sobre todos los ingresos (renta bruta), sino sólo por aquellos que en su conjunto, se consideran como renta imponible.



## CAPÍTULO IV

### 4. La relación y obligación jurídica tributaria.

La potestad tributaria del Estado se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de una ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. Esta potestad se manifiesta como el poder del Estado para establecer los gravámenes en un ordenamiento determinado, señalando en forma precisa los elementos esenciales de las contribuciones.

El derecho tributario material o sustantivo es el conjunto de normas en las que se define y reglan las relaciones jurídicas tributarias. En la relación al Derecho Tributario material, rige como principio fundamental de carácter institucional el principio de legalidad, esto es, que sólo la ley puede dar origen a la relación jurídica. Dicho principio constitucional atribuye a la ley la fuente exclusiva de la relación jurídica tributaria; es decir, es en la ley donde deben definirse los supuestos y elementos constitutivos de las obligaciones tributarias, porque de no ser así, constituiría una violación al principio en cuestión, al dejar al arbitrio de la autoridad la facultad de definir uno o algunos de los elementos de la obligación. La relación jurídica tributaria tiene como objeto la prestación del tributo, atribuyendo a las partes derechos y obligaciones, en la misma forma que cualquier otra obligación legal.

Además la potestad tributaria es el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario. Concepto que precisa después, al señalar que la potestad tributaria, en cuanto potestad jurídica, se exterioriza en actos jurídicos que pueden ser muy diversos, tanto por su naturaleza (legislativo y administrativos) como por su contenido: establecimiento y supresión de impuestos, prórrogas de términos, concesión de exenciones, suspensión



de obligación de pago, interpretación de normas vigentes, etc. En una palabra, la potestad tributaria engloba de ese modo el poder legislativo verdadero y propio, y la potestad reglamentaria de la Administración Pública en materia tributaria. Toda la normativa de un tributo deriva, por tanto, de la potestad tributaria.

El ejercicio del Poder Tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas en dinero o en cantidades de cosas si los tributos fueren en especie, lo que ha inducido a una parte de la doctrina a considerar que la obligación como centro del derecho tributario, siendo por esa razón lo que se ha dado a llamar vínculo jurídico de la obligación entre el acreedor y el deudor de una contribución.

Una parte de doctrina considera que la relación jurídica que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria. En cambio, otro sector de la misma, estima que esta expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley; y que por tanto, las obligaciones como las demás exigencias de orden legal integran un concepto más amplio; de tal forma, que la relación jurídica tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie.”

#### 4.1. Definición.

La relación jurídico tributaria, al ser un concepto **vinculante** y **obligacional**, integra un concepto muy amplio del cual es parte precisamente este deber de cumplir la prestación (obligación tributaria) y atendiendo a que la misma se desprende del poder tributario del Estado concluimos en la siguiente definición.

La relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional, surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

“La relación tributaria sustantiva principal es aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario



principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie. La relación tributaria sustantiva, y por tanto, la obligación tributaria sustantiva, que no es más que otra manera de referirse a la misma realidad jurídica, es una relación o una obligación ex-lege.”<sup>43</sup>

## 4.2. Elementos.

En toda relación jurídica tributaria existen los siguientes elementos:

- a) El objeto: La obligación tributaria.
- b) Sujetos (Elemento subjetivo)
  - I. Sujeto activo (acreedor del tributo)
  - II. Sujeto pasivo principal: contribuyente
  - III. Otros sujetos pasivos: solidarios o responsables
- c) El hecho imponible: (Elemento objetivo del tributo: Hecho generador)

### 4.2.1. Objeto: La obligación tributaria.

El estudio de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, puede hacerse a la luz de los principios generales que informan el Derecho Privado en materia de Teoría General de las Obligaciones, debido a que ambos quedan sujetos a normas generales y postulados comunes.

#### - Definiciones de obligación tributaria:

Entre las definiciones dadas por los autores se puede citar la definición que indica: “como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. Por su parte, De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos

---

<sup>43</sup> De la Garza, **Ob. Cit;** pág. 428.



personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo.”<sup>44</sup>

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo jurídico entre el Estado acreedor y el deudor tributario, responsable o contribuyente, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Al respecto el Artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República establece: “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

**- Clases de obligación tributaria:**

La doctrina dominante en la ciencia tributaria contemporánea, se adhiere a la opinión de que existe una obligación sustancial o principal y otras obligaciones accesorias o secundarias, también llamadas formales, de singular importancia.

**a) Obligación sustancial.**

Constituye una prestación de carácter patrimonial, que vista desde una doble perspectiva, puede ser expresada en una obligación de dar (el contribuyente) y recibir (el fisco). Dar en la generalidad de los casos una suma de dinero o una especie o especies en su excepcionalidad, constituye una tarea propia del contribuyente.

---

<sup>44</sup> Rodríguez, **Ob. Cit**; pág. 110.



## **b) Obligaciones formales.**

Son accesorios, giran en torno a la obligación principal y surgen de una interrelación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación principal, con la finalidad de facilitar su cumplimiento. Existen obligaciones formales, tanto del sujeto pasivo, como del sujeto activo. El ejemplo en el sujeto pasivo es tener la obligación de presentar las declaraciones sobre determinados tributos sin que necesariamente tenga que pagar una prestación, pero sí debe cumplir con la formalidad de presentarla.

Las clases de obligaciones tributarias indicadas, claramente están citadas en el Artículo 23 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República que establece: “Obligaciones de los sujetos pasivos. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos, al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.”

### **4.2.2. Sujetos.**

El elemento personal o subjetivo de la relación jurídica tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma.

#### **- Sujeto activo:**

El sujeto activo es el Estado como titular de la potestad tributaria y el que actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como lo es el Organismo Legislativo que emite la leyes tributarias, el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo y el Organismo Judicial, encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial.



Sin embargo, la definición concreta del sujeto activo la cita el Artículo 17 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, que establece: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

- **Sujeto pasivo:**

Según el Artículo 18 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece que: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables.”

Al respecto la calidad de contribuyentes se cita en el Artículo 21 del cuerpo legal ya citado, que establece: “Obligado por deuda propia. 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.” Asimismo, la calidad de responsables está citada en el Artículo 25 del mismo cuerpo legal, que establece: “Obligado por deuda ajera. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. 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.”

- **Otros sujetos pasivos (solidarios o responsables):**

De lo anterior concluimos que en nuestra legislación se reconoce a otros sujetos pasivos independientemente del principal, que sin tener la calidad de contribuyente, son los responsables del cumplimiento de la obligación tributaria o aun teniéndola serán responsables solidariamente con otros obligados. Al respecto nos referimos a los sujetos pasivos solidarios y a los responsables. La solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor. La responsabilidad solidaria implica una dualidad de sujetos



deudores al mismo nivel, ya que son titulares de la deuda tanto el contribuyente como el responsable, a tal grado que el cumplimiento total de la deuda se puede exigir a cualquiera de ellos y con que uno pague, cualquiera que éste sea, aquélla se extingue respecto de los dos.

#### **4.2.3. Hecho generador o hecho imponible.**

Otro de los elementos en la relación jurídica tributaria es el llamado hecho generador o hecho imponible, que es un concepto utilizado en Derecho Tributario que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así también uno de los elementos que lo constituyen, el tributo.

Se trata de un hecho jurídico establecido por una norma de rango legal, cuyos efectos también habrán de estar contemplados y determinados por la ley. Además, el acreedor y el deudor de la obligación tributaria tienen nula capacidad de disposición o negociación sobre los efectos del hecho jurídico cuya realización genere, por ley, una obligación tributaria.

“Respecto del hecho imponible Sainz de Bujanda, nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido y, c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles”.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> **Ibid**, pág. 115



- **Definición:**

“En cuanto a la definición de hecho imponible, no acogemos a la formulada por el propio Sainz de Bujanda que nos dice que es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”<sup>46</sup>

Nuestra legislación en el Artículo 31 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece: “Concepto. 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”

Nótese que nuestra normativa no hace distinción entre hecho generador o hecho imponible, sin embargo, en la doctrina, encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en numerosos casos para algunos se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos que forman parte de un mismo fenómeno.

El hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación. Cabe mencionar que dicha situación es de sentido económico, que debe estar prevista en la ley formal y materialmente considerada.

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación, es decir la primera corresponde al tipo y la segunda a la conducta, según algunos autores.

“Asimismo, conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y

---

<sup>46</sup> **Ibid.**



que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario; para distinguir uno del otro llamamos a este último, hecho generador.”<sup>47</sup>

**- Elementos del hecho imponible:**

La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley, como supuestos de la obligación. Es decir, el hecho imponible constituye un conjunto de diversos elementos a partir de los cuales se construye la realidad jurídica. El hecho imponible tiene cuatro elementos de suma importancia y son los siguientes:

**a) Elemento subjetivo.**

El hecho Imponible no podría quedar completo sin la intervención del sujeto determinado; es decir, necesariamente debe estar vinculado con una persona o en otras palabras es la vinculación del sujeto pasivo con dicho hecho.

Si en la norma no se hace referencia al sujeto, simplemente la obligación no podría nacer, ni existir. Se traduce en la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago de gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición. El hecho imponible debe, por mandato constitucional, implicar la atribución expresa del supuesto legal revelador de capacidad contributiva a un sujeto determinado, quien por tal razón adquirirá la condición de sujeto pasivo o contribuyente siempre que realice tal hecho. Es decir, el legislador deberá construir el hecho imponible sin omitir la previsión de quien o quienes serán los sujetos contribuyentes del tributo.

---

<sup>47</sup> **Ibid.**



## **b) Elemento objetivo.**

Es la situación base, es el hecho que ha sido tomado en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo, como ejemplo pueden citarse la enajenación de un bien o la posesión de él.

Se refiere a la descripción objetiva del hecho jurídico, es decir, es el hecho que toma en cuenta el legislador para el nacimiento de un tributo.

El elemento objetivo del hecho imponible, debe entenderse como la situación base, el hecho que ha sido tenido en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo. El legislador para determinar el establecimiento de los presupuestos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria, debe tomar en consideración la capacidad contributiva de los sujetos que soportarán la carga tributaria.

Algunos doctrinarios sostienen que el presupuesto de hecho de todo impuesto, del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria, es siempre una relación económica, en sí misma considerada, por lo que la forma jurídica que esa realidad revista tiene una importancia secundaria y debe ceder, en caso de conflicto con la verdadera sustancia económica que pone de manifiesto la existencia de una capacidad contributiva:

El legislador tiene libertad para establecer los presupuestos jurídicos con ciertas limitantes de orden constitucional, como lo es el criterio de capacidad contributiva. Es decir, el legislador no ha de construir los hechos imponibles de manera caprichosa, sino que debe hacerlo a partir del referido criterio impuesto por la Constitución, concluyendo que todo hecho imponible debe ser revelador de capacidad contributiva.

Por medio del análisis del hecho imponible, es posible distinguir a los diferentes tributos. El presupuesto de hecho del impuesto no tiene características propias; es decir, se distingue de las otras obligaciones tributarias por no tener las características que son propias de aquéllas. En los derechos, el presupuesto de hecho es el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como la recepción de servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; en las aportaciones de seguridad social, se encuentra en la sustitución que hace el Estado en



el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social; las contribuciones de mejoras, en el beneficio directo obtenido por obras públicas.

Todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza; es decir, de capacidad contributiva. Por lo tanto, una característica de los impuestos es el vínculo de la obligación tributaria con la capacidad contributiva indicada por el hecho imponible. De igual forma se verifica para las contribuciones especiales, porque también para este tributo la obligación está vinculada con el beneficio que obtiene el contribuyente derivado de una obra o de un gasto público.

### **c) Elemento espacial.**

En este punto, el legislador deberá precisar el ámbito geográfico de su elemento objetivo para el surgimiento de la obligación, un ejemplo es el Artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, que señala: “Campo de aplicación. Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional.” Lo que no es más que la determinación del lugar donde se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Los hechos imposables tienen un aspecto o dimensión espacial o dicho en otros términos, que se realizan en un determinado territorio. Ahora bien, como la realización del hecho imponible no sólo genera una deuda impositiva a cargo del contribuyente, sino también puesto que la obligación tributaria es una relación jurídica personal, un crédito a favor del ente público, ofrece una importancia trascendental determinar quiénes son ambos sujetos acreedor y deudor en función del territorio en que el hecho imponible se haya producido. La importancia del problema se descubre, sobre todo, si se tiene en cuenta que la adscripción del crédito de uno u otro ente público y la atribución de la deuda de uno u otro contribuyente, no se efectúa por regla general en los modernos ordenamientos tributarios mediante la aplicación de un criterio o principio personal, relación o vínculo de súbdito, sino de un criterio de índole territorial: lugar en que el hecho imponible es el elemento, que generalmente determina, la eficacia de las



normas tributarias en el territorio y, por ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado y de los restantes entes públicos a los que su poder corresponda.

#### **d) Elemento temporal.**

El cual es relevante en el surgimiento de la obligación tributaria, ya que no es lo mismo que un ingreso se haya recibido en un ejercicio fiscal, que en otro. El legislador deberá marcar el peso, valor y la manera como juega el tiempo en cada uno de los hechos imponibles que construye.

Para la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo. El cual debe ser considerado al analizar cada uno de los problemas que plantea el presupuesto como son, las estructura temporal del hecho imponible, el momento del nacimiento de la obligación tributaria, el momento de exigibilidad de la prestación tributaria, entre otros.

En cuanto a su estructura temporal, el hecho imponible puede clasificarse en instantáneos y en periódicos o conjuntivos. Los hechos imponibles instantáneos son los que ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma, entendiéndose por autónoma, que los hechos instantáneos, cuando se producen en la vida social, dan origen a una distinta relación tributaria y a un distinto crédito fiscal. Los hechos periódicos o conjuntivos son aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado periódico de tiempo y que consiste en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos, globalmente considerados. El hecho periódico puede tener una duración escasa; sin embargo, basta que por su naturaleza tienda a repetirse para que tenga esta naturaleza.

Otro término del hecho imponible es el aspecto cuantitativo o base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirven para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación. Algunos autores sostienen la vinculación del nacimiento de la obligación tributaria con la realización del hecho imponible, es una lógica propia de las obligaciones legales. La base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica. El hecho



imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular.

La base de medición puede consistir en cualquier unidad de medida, como peso, volumen, unidades o valor monetario. La aplicación de esta base da como resultado una cantidad a la que se le denomina base imponible o cuando se trata de una cantidad monetaria, monto imponible.

La importancia del hecho imponible es de tal magnitud que a gracias a él, podemos saber datos como la determinación, el momento de nacimiento de la obligación, la identificación del sujeto contribuyente, los fenómenos de incidencias, no incidencias, exención, cómo clasificar algunos impuestos y modalidades de evasión fiscal, entre otras más.

#### **4.3. Momento en que nace la obligación tributaria.**

“La obligación jurídico tributaria nace desde el momento en que el hecho generador, debidamente tipificado en la Ley específica como un acto abstracto se concretiza, lo que es lo mismo se lleva a cabo por el sujeto pasivo de la misma obligación, dando nacimiento desde este momento a la obligación del mismo sujeto pasivo de hacer efectivo el pago del tributo en el período de tiempo establecido previamente en la ley, este período de tiempo en Guatemala, puede ser semanal, mensual, trimestral o anual.”<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> Monterroso , **Ob. Cit**; pág. 51





## CAPÍTULO V

### 5. Regulación del transporte terrestre de carga internacional.

#### 5.1. Aspecto constitucional del transporte.

Una de las principales actividades del Estado definidas tanto por los tratadistas del Derecho Administrativo, así como en la Constitución y en las leyes en materia administrativa vigente, es la prestación de servicios públicos, que tienda a la satisfacción de las necesidades de los administrados. Basta con analizar una definición de servicios públicos, para entender lo expresado en el párrafo anterior. Al respecto, se define a los servicios públicos: es la serie de actividades realizadas por entidades estatales o por su encargo, para satisfacer, por medio de prestaciones concretas, inmediatas e individualizadas, una necesidad colectiva, y sujeta al régimen de Derecho Público que imponga su adecuación, continuidad y regularidad.

La continuidad, la uniformidad, la buena organización, la confianza pública, la garantía del uso del servicio público en condiciones de igualdad y la regularidad, son las características esenciales de los servicios públicos, características que por la población a quien van dirigidos, se hace necesario que pueda modificarse la forma de prestación, esto no sólo es un derecho, sino también una obligación de quienes deben dirigir el servicio, por mandato legal.

Dentro de esta gama de servicios públicos, se encuentra el servicio de transporte terrestre, el cual por su misma naturaleza es un servicio de carácter esencial, necesario, obligatorio, cambiante, y permanente, que debe ser prestado de una manera óptima, llenar las expectativas tanto de las personas que reciben el servicio, como de quienes lo prestan.

El transporte es considerado como una actividad económica, que constituye un importante elemento en la economía de los países, el grado de importancia es tan



significativo que algunos especialistas en economía lo han calificado como **la columna vertebral de la economía de los países.**

Al respecto, los constituyentes de nuestra Carta Magna tomaron la misma importancia señalada en el párrafo anterior, para la promulgación de la misma, ya que el Artículo 131 la Constitución Política de la República, establece: “Servicio de transporte comercial. Por su importancia económica en el desarrollo del país, se reconoce de utilidad pública, y por lo tanto, gozan de la protección del Estado, todos los servicios de transporte comercial y turístico, sean terrestres, marítimos o aéreos, dentro de los cuales quedan comprendidos las naves, vehículos, instalaciones y servicios. Las terminales terrestres, aeropuertos y puertos marítimos comerciales, se consideran bienes de usos público común y así como los servicios de transporte, quedan sujetos únicamente a la jurisdicción de autoridades civiles. Queda prohibida la utilización de naves, vehículos y terminales, propiedad de entidades gubernamentales y del ejército nacional, para fines comerciales; esta disposición no es aplicable a las entidades estatales descentralizadas que presten servicios de transporte. Para la instalación y explotación de cualquier servicio de transporte nacional o internacional, es necesaria la autorización gubernamental. Para este propósito, una vez llenados los requisitos legales correspondientes por el solicitante, la autoridad gubernativa deberá extender la autorización inmediatamente.”

Del artículo anterior, “la Corte de Constitucionalidad estima que la protección al servicio del transporte comercial que la Constitución encarga al Estado, como se establece en el Artículo 131, implica que deben tomarse todas las medidas que propicien de un modo o de otro, el fortalecimiento de esta actividad económica en beneficio de la colectividad a quienes va dirigida, pero no la faculta para que con ese objeto se impongan limitaciones a quienes participan de esa actividad económica, ya que la misma no pone en peligro la economía nacional sino, más bien, es una expresión de la libertad de comercio e industria que la Constitución establece y que el Estado está obligado a garantizar y a fortalecer. ..., según Gaceta No. 39, expediente No. 180-94, página No. 29, sentencia 24-01-96.”



## 5.2. El transporte terrestre de carga.

El marco jurídico para el transporte de carga, se encuentra en varias leyes, como en la Ley del impuesto sobre circulación de vehículos, el Código de comercio, Ley de tránsito y su Reglamento, Reglamento de pesos y dimensiones, Código aduanero uniforme centroamericano y su Reglamento, entre otras normas, en las cuales recaen los fundamentos legales de la operatividad del transporte, pero la norma específica es la Ley de Transportes, Decreto número 253 del Congreso de la República, vigente desde el 16 de julio de 1946.

La norma específica es totalmente obsoleta, ya que no contempla un marco adecuado para regular el servicio del transporte terrestre de carga en todas sus modalidades, su equipamiento auxiliar, su uso racional, eficiente y seguro, para facilitar la movilidad en condiciones de seguridad, con apego a la normativa y tecnología de aplicación internacional, ni fomenta la participación de la iniciativa privada en un marco de libre competencia, como tampoco establece funciones claras y precisas de un ente regulador de la actividad del transporte.

Una Ley vigente con tan sólo diecisiete artículos, claramente remarca su carácter obsoleto, infuncional, deficiente y negativo para regular el transporte terrestre de carga, ya que su articulado se enfoca en regular al transporte de pasajeros, del cual tampoco se enmarca un marco jurídico claro, amplio, completo y funcional, para la actual modernidad en el flujo comercial de los servicios de transporte. Lo que remarca la letra muerta del Artículo 131 de nuestra Carta Magna, ya citado, es que establece la protección al servicio del transporte comercial e implica que deben tomarse todas las medidas que propicien de un modo o de otro el fortalecimiento de esta actividad económica en beneficio de la colectividad a quienes va dirigida.

Los funcionarios de gobierno han olvidado que deben modernizar el marco jurídico y demás aspectos normativos que tienen que ver con el transporte público. Es asombroso que la actual Ley de Transportes vigente en Guatemala sea la que se



emitió en 1946 y no se haya tomado en cuenta que el transporte es una actividad cambiante en todo el mundo y muy sensitiva para propiciar el crecimiento económico de otras actividades económicas, que todas juntas inducen a una mejor calidad de vida de los ciudadanos de un país.

### **5.3. El transportista como auxiliar de la función pública aduanera.**

#### **5.3.1. Función pública.**

La actividad del Estado se origina de actividades, tareas, funciones y facultades que legalmente tiene para actuar, ya sean estas jurídicas, materiales y técnicas, que le corresponden realizar como persona jurídica de derecho público.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, “Función. (Del lat. *functio*, -*ōnis*). ... 2. f. Tarea que corresponde realizar a una institución o entidad, o a sus órganos o personas.

Desde dicha definición se desprenden los conceptos que son bien utilizados en el derecho administrativo. Función que al enmarcarla dentro del Estado tendremos a la función pública.

“Por función pública, para el maestro Fernández Ruiz, se entiende la actividad esencial y mínima del Estado contemporáneo, fundada en la idea de soberanía que conlleva el ejercicio de potestad, de imperio, de autoridad, en donde su indelegabilidad, cuya realización atiende al interés público, entre las que destaca la función legislativa, la función jurisdiccional y la función administrativa. ...”<sup>49</sup>

La función pública en general debe entenderse como la atribuida al Estado, cuyo ejercicio requiera el desempeño de una actividad que conlleve, su potestad, su imperio,

---

<sup>49</sup> Calderón Morales., Hugo Haroldo, **Derecho administrativo**, pág. 332.



su autoridad, de ahí que sea la manifestación de su soberanía. El principio de legalidad de la función pública se enmarca en el Artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: “Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficina, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido político alguno. La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrá ejercerse sin prestar previamente juramento de fidelidad a la Constitución.”

### **5.3.2. Auxiliares de la función pública.**

“A partir de los años noventa, los presidentes de Centroamérica acordaron hacer un relanzamiento formal en el proceso de integración centroamericana sobre nuevas bases que buscan hacer compatibles los procesos nacionales de apertura externa con un proceso renovado de integración regional. Según este enfoque, Centroamérica se propone constituirse como un área económica integrada, en la que las mercancías se puedan transportar por sistemas de transporte intermodales interoceánicos sin inconvenientes de límites intra regionales. ...”<sup>50</sup>

“Evidentemente, esto también demanda la implementación de una estrategia de desarrollo del sector transporte que contenga acciones para convertir la posición geográfica privilegiada de Centroamérica en una ventaja competitiva de la región. La implementación de esta estrategia ha sido tratada en varias Cumbres Presidenciales recientes, así como en reuniones de los Ministros de Transporte y de Comercio de los países centroamericanos.”<sup>51</sup>

Lo anterior, se derivó del “Protocolo al Tratado General de Integración Económica, del cual el Artículo 28 establece: “1. Los Estados parte promoverán el desarrollo de la infraestructura física y los servicios, particularmente energía, transporte y

---

<sup>50</sup> Cámara de transportistas centroamericanos, [www.catransca.net](http://www.catransca.net).

<sup>51</sup> **Ibid.**



telecomunicaciones, para incrementar la eficiencia y la competitividad de los sectores productivos, tanto a nivel nacional y regional, como internacional. Asimismo, conviene en armonizar las políticas de prestación de servicios en los sectores de infraestructura, a fin de eliminar las dispersiones existentes, particularmente en el ámbito tarifario, que afecten la competitividad de las empresas de la región. 2. En consecuencia, los Estados parte mantendrán plena libertad de tránsito a través de sus territorios para las mercancías destinadas a cualquiera de los otros Estados parte o procedentes de ellos, así como para los vehículos que transporten tales mercancías. Garantizarán asimismo la libre competencia en la contratación del transporte sin perjuicio del país de origen o destino. “

De lo anterior, se derivaron varias normas dentro de las cuales destaca la del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento y el Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional Terrestre, normativa que atañe directamente al servicio de transporte terrestre de carga.

El objeto del Código Aduanero Uniforme Centroamericano es establecer la legislación aduanera básica de los países signatarios conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de integración, dentro de un territorio aduanero, aplicando sus normas a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero de los países signatarios, siendo estos países Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

Para entender que es el Mercado Común Centroamericano citamos la definición del Diccionario de la Real Academia Española en cuanto al concepto Mercado que indica: “1. Conjunto de actividades realizadas libremente por los agentes económicos sin intervención del poder público. 2. Conjunto de operaciones comerciales que afectan a un determinado sector de bienes. 3. Plaza o país de especial importancia o significación en un orden comercial cualquiera. 4. Conjunto de consumidores capaces de comprar un producto o servicio.”



Con las definiciones citadas podemos concluir que el Mercado Común Centroamericano es el conjunto de actividades comerciales realizadas libremente entre los territorios de los países centroamericanos y sobre determinados bienes o servicios que se armonicen. Dentro de esas actividades comerciales está el servicio de transporte.

Por aparte, si bien es cierto, como se citó, nuestra Constitución enmarca que la función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, no limita que los entes o autoridades facultados de la misma, puedan auxiliarse de otros sujetos para ejercerla.

En materia aduanera tributaria los órganos de la administración pública se auxilian para cumplir sus deberes de sujetos que participan en las operaciones de gestión aduanera, ya que los deberes que le compete a estos órganos son: según el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en su Artículo 6 que establece: “Servicio Aduanero. El servicio aduanero está constituido por los órganos de la administración pública, facultados por la legislación nacional para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan. Al Servicio Aduanero le corresponde la generación de información oportuna, la fiscalización de la correcta determinación de los derechos e impuestos, la prevención y represión cuando le corresponda de las infracciones aduaneras, sin perjuicio de las demás que establece este Código y su Reglamento.”

Asimismo, el Artículo 11 de la norma anteriormente citada, establece: “Concepto de auxiliares. Se consideran auxiliares de la función pública aduanera, las personas naturales o jurídicas, pública o privadas, que participan ante el Servicio Aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”



Así también el Artículo 12 de la norma citada, fija quienes se consideran como tales y establece: “Auxiliares previstos. Son auxiliares: a) los agentes aduaneros; b) los depositarios aduaneros; c) los transportistas aduaneros y, d) los demás que establezca la legislación nacional.”

### **5.3.3. Responsabilidades de los auxiliares.**

Los auxiliares de la función pública aduanera en ejercicio de sus funciones y facultades como auxiliares de los órganos administrativos aduaneros tienen las obligaciones siguientes:

- a) Llevar registros de todos los actos, operaciones y regímenes aduaneros en que intervengan, en la forma y medios establecidos por el Servicio Aduanero;
- b) Conservar y mantener a disposición del Servicio Aduanero, los documentos y la información relativa a su gestión, por un plazo de cuatro años, salvo que la legislación nacional establezca un plazo mayor;
- c) Exhibir, a requerimiento del Servicio Aduanero, los libros de contabilidad, sus anexos, archivos, registros contables y cualquier otra información de trascendencia tributaria o aduanera y los archivos electrónicos, soportes magnéticos o similares que respalden o contengan esa información;
- d) Transmitir electrónicamente o por otros medios, las declaraciones aduaneras e información complementaria relativa a los actos, operaciones y regímenes aduaneros en que participen;
- e) Cumplir con los formatos y procedimientos para la transmisión electrónica de datos, siguiendo los requerimientos de integración con los sistemas informáticos utilizados por el Servicio Aduanero;
- f) Comprobar las condiciones y estados de los embalajes, sellos, precintos y demás medidas de seguridad de las mercancías y medios de transporte y comunicar inmediatamente al Servicio Aduanero cualquier irregularidad, cuando les corresponda recibir, almacenar o transportar mercancías;
- g) Rendir y mantener vigente la garantía de operación, cuando esté obligado a rendirla;



- h) Presentar anualmente certificación extendida por las autoridades competentes de que se encuentran al día en el pago de sus obligaciones tributarias;
- i) Cumplir los requisitos legales y administrativos a que estén sujetos los trámites, operaciones y regímenes aduaneros en que intervengan;
- j) Acreditar ante el Servicio Aduanero a los empleados que los representarán en su gestión aduanera;
- k) Velar por el interés fiscal;
- l) Mantener oficinas en el país signatario y comunicar al Servicio Aduanero el cambio de su domicilio fiscal, de sus representantes legales y cualquier otra información suministrada que requiera su actualización;
- m) En el caso de personas jurídicas, acreditar y mantener ante el Servicio Aduanero, para todos los efectos, un representante legal o apoderado con facultades de representación suficientes; y,
- n) La garantía a que se refiere el inciso g) del presente artículo será determinada, fijada y ajustada de conformidad con los parámetros establecidos por el Servicio Aduanero a través de disposiciones administrativas de carácter general.”

Al respecto, los auxiliares que se establecen dentro de nuestro territorio podemos resaltar el transportista aduanero terrestre, quien es el auxiliar responsable del traslado de mercancías bajo control aduanero, responsable por el cumplimiento de todas las obligaciones del régimen de tránsito, incluso el pago de los tributos. En caso de tránsito aduanero, debe utilizar las rutas fiscales habilitadas y velar por mantener intactos los dispositivos de seguridad adheridos al medio de transporte.

Las obligaciones específicas del transportista como auxiliar de la función pública aduanera están fijadas en el Artículo 37 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, que establece: “Obligaciones específicas. Además de las obligaciones establecidas por el Código y este Reglamento, los transportistas aduaneros tendrán, entre otras, las siguientes:



- a) Entregar las mercancías en la aduana de destino y responder por el cumplimiento de todas las obligaciones que el régimen de tránsito aduanero le impone, incluso del pago de los tributos correspondientes si la mercancía no llega en su totalidad a destino.
- b) Transmitir electrónicamente o por otro medio autorizado, la declaración y cualquier otra información que se le solicite antes del arribo de los medios de transporte, así como los datos relativos a las mercancías transportadas. Esta información podrá sustituir el manifiesto de carga, para la recepción de las mercancías en las condiciones y los plazos que legalmente se establezcan.
- c) Comunicar por los medios establecidos por el Servicio Aduanero las diferencias que se encuentren entre la cantidad de bultos realmente descargados o transportados y las cantidades manifestadas, los bultos dañados o averiados como consecuencia del transporte marítimo o aéreo y cualquier otra circunstancia que afecte las declaraciones realizadas.
- d) En el caso del tránsito terrestre, transportar las mercancías por las rutas habilitadas y entregarlas en el lugar autorizado, dentro de los plazos establecidos.
- e) Mantener intactos los dispositivos o medidas de seguridad adheridos a los medios de transporte.
- f) Permitir y facilitar la inspección aduanera de mercancías, vehículos y unidades de transporte, sus cargas y la verificación de los documentos o las autorizaciones que las amparen.
- g) Asignar personal para la carga, descarga o trasbordo de mercancías.

En caso de incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que esté sujeto el transportista aduanero, el Servicio Aduanero aplicará las sanciones que correspondan.”

Aparte de lo anterior, deben cumplir con las especificaciones técnicas exigidas en leyes y reglamentos especiales para circular por el territorio de los países signatarios del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y deberán inscribir los medios de transporte en el registro que al efecto llevará el servicio aduanero de cada país.



#### **5.4. Las obligaciones tributarias aduaneras.**

El transportista como auxiliar de la función pública aduanera, tiene obligaciones tributarias, por lo que en caso de siniestros sobre las mercancías que traslada debe responder por las obligaciones aduaneras.

Las obligaciones aduaneras son el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

Estas nacen al momento de aceptar la declaración de mercancías, cuando causen abandono tácito, con la destrucción, pérdida o daño de las mercancías o, comisión de la fecha de la infracción penal o del comiso preventivo o en la fecha en que se descubra la infracción aduanera penal

Los sujetos de la obligación tributaria aduanera son: el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que sería el declarante (importador/exportador) o su representante.

La autodeterminación de la obligación aduanera: Es la determinación de las obligaciones aduaneras efectuada por el declarante, por las que se fijan y pagan los tributos exigibles y se cumplen las demás obligaciones necesarias para la autorización de un régimen aduanero.

Las formas de extinción de la obligación aduanera son: el pago, incluso de posibles ajustes, la compensación, la prescripción, aceptación del abandono voluntario de mercancías, adjudicación en pública subasta de las mercancías abandonadas, pérdida o destrucción total de las mercancías, por caso fortuito o fuerza mayor u otros medios legalmente establecidos.





## CAPÍTULO VI

### **6. Análisis jurídico sobre la operatividad del procedimiento en la retención del impuesto sobre la renta al transporte no domiciliado en la república de Guatemala.**

La aplicabilidad de la normativa vigente se muestra incongruente para poder retener el impuesto sobre la renta al transporte terrestre no domiciliado en la república de Guatemala, aunque la norma establece que los transportistas no domiciliados deben pagar el cinco por ciento (5%) del importe bruto de los fletes de carga de fuente guatemalteca como pago definitivo del impuesto e indica que lo harán a través de sus representantes domiciliados en Guatemala, esto, no es posible, ya que no existe normativa que determine quien deba ser el representante domiciliado en Guatemala para aquellas personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que presten servicios de transporte.

Asimismo, la normativa establece que en las declaraciones aduaneras de importación, de exportación o en los formularios aduaneros, según corresponda, deberá consignarse el nombre de la persona o empresa que presta el servicio de transporte y los datos de la factura que acredite el pago del flete, lo cual debe ser exigido por la aduana correspondiente. La finalidad de este texto en la ley, es fiscalizar que a las personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que presten servicios de transporte se les haya efectuado la retención definitiva del impuesto sobre la renta y esto lo harán verificando los datos de la factura que acredite el pago, en las declaraciones o formularios aduaneros, pero al integrar normas para verificar el momento en la emisión de la factura, la ley del impuesto al valor agregado (IVA), establece que en el caso de las prestaciones de servicios, las facturas deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración, con lo cual se concluye que la aduana de salida o entrada al país no podrá verificar realmente si se le retuvo el impuesto sobre la renta, porque el pago en la prestación de servicios se hace



después de haber prestado el mismo y por ende en el momento de la verificación todavía no existe factura.

## **6.1. Sistema impositivo regional.**

### **6.1.1. La doble y/o múltiple tributación.**

La existencia de entidades con poder tributario, tanto a nivel interno como internacional, es fuente de conflictos de atribuciones que generan traslapes o superposiciones de impuestos, en perjuicio de las personas individuales o jurídicas.

El radio en que operan dichas entidades se caracteriza por un enorme desarrollo de la riqueza, la ampliación e internacionalización del comercio y la industria, el mejoramiento de las comunicaciones entre los pueblos y las condiciones y exigencias financieras, circunstancias todas que han vuelto más complejo el problema fiscal señalado. Se trata de un problema de muy difícil solución, porque sus raíces son económicas y políticas, agravándose por ausencia de un criterio uniforme de atribución o potestad tributaria; de allí la generalización del fenómeno de la doble o múltiple tributación.

Para la elaboración de un concepto acerca de la doble o múltiple tributación, es necesario tomar en consideración que muchas legislaciones de varios países no contemplan esta institución del derecho fiscal internacional, además de que algunos tratadistas rechazan la existencia de la doble imposición, la práctica nos lleva a determinar que sí existe la doble imposición tributaria, ya que cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a la doble imposición; es decir, pueden verse estas rentas, gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre porque los sistemas fiscales se solapan entre sí.



La doctrina exige que para que se produzca la doble tributación debe existir: unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto; por lo que puede decirse que existe doble o múltiple imposición en el caso de que las mismas personas o bienes se sujeten al impuesto por dos o más veces, en análogo concepto y en igual período de tiempo, por parte de dos o más entidades con potestad fiscal.

“La doble imposición consiste en gravar dos veces la misma persona o la misma cosa, opinión que incluye la doble imposición por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades distintas que accionan concurrentemente.”<sup>52</sup>

De los términos en que hemos planteado el problema se deduce que la doble imposición puede ser interna y externa.

### **6.1.2. La doble imposición interna.**

Esta forma es propia de los Estados de organización federal. Los conflictos se originan por el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado federal, los Estados federales y los organismos locales (municipalidades), que los llevan a gravar una misma renta, persona o bien, de manera reiterada o simultánea.

Aparte de la anterior modalidad, se ha querido ver doble imposición interna en el caso de una jurisdicción única y centralizada; es decir, donde sólo existe una ley de aplicación general y una autoridad encargada de su administración y control.

Al respecto nuestra Carta Marga establece la prohibición de que exista en Guatemala la doble o múltiple tributación, tal como quedó prescrito en el Artículo 243 que literalmente indica: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o

---

<sup>52</sup> Flores, **Ob. Cit**; pág. 236.



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

Como está citado, el Artículo 243 Constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante, contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución, admitiendo su coexistencia con la Ley fundamental, pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: la primera la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva, sino que por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado

### **6.1.3. La doble imposición externa o internacional.**

El problema de la doble imposición internacional deriva, como la gran variedad de conflictos del Derecho de gentes, de la pluralidad de legislaciones fiscales de los países que integran la comunidad internacional, los cuales adoptan en sus regulaciones sistemas y principios diferentes que los llevan a gravar un mismo ingreso.

En la actualidad somos espectadores de un gran intercambio comercial, científico y cultural entre países de las más diversas ideologías; si a esto le sumamos la creación de comunidades económicas y la pujanza de las empresas transnacionales, nos enfrentamos con un panorama que por su complejidad habrá de requerir en forma progresiva la atención de los juristas especialistas en derecho tributario.



“Este fenómeno ha provocado el origen de diversas regulaciones por parte de los Estados, dando lugar a un conjunto de normas que conforman el contenido del llamado “derecho internacional tributario”, que aparece como una división dentro del derecho tributario y con el sentido y alcance consignado *supra*. Entendemos por derecho internacional tributario aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países.”<sup>53</sup>

Si todos los países logran uniformar sus legislaciones internas, habríase concluido con este problema tributario. Pero tal deseo, aunque latente en la mayoría de los mismos, tropieza con los insalvables intereses de orden económico que cada uno tiene que defender, bajo el grave peligro de afectar los rubros presupuestarios que les imprimen vida y personalidad.

Los referidos sistemas adoptados por los Estados y que originan el fenómeno internacional que nos atrae, pueden reducirse a tres: la nacionalidad, la residencia o domicilio y la fuente; es decir, circunstancias de orden personal y de índole económica.

#### **a) Sistema impositivo de nacionalidad.**

Este sistema descansa en el vínculo de la dependencia política de una persona con un Estado determinado. En razón de él, los sujetos deben pagar impuesto al país a que pertenecen o del cual son nacionales, no importando, desde luego, que se encuentren en otro país o hayan obtenido sus ingresos de fuente extranjera.

Es el sistema más viejo y menos aceptable de todos. Por sí solo es el que más complicaciones acarrea, ya que choca frente al de la residencia, cuando a un Estado

---

<sup>53</sup> Villegas, **Ob. Cit**; pág. 389.



que acoge en su seno un individuo, se le disputa el derecho de gravar las ventas obtenidas por éste y, con el de la fuente, cuando rivaliza con el país en cuya jurisdicción territorial se han producido los ingresos. En ambos casos es evidente la sin razón de este sistema de nacionalidad.

#### **b) Sistema impositivo de domicilio.**

El domicilio fiscal, que es distinto de la mera residencia y del domicilio civil, predomina indiscutiblemente sobre el anterior. En el que nos ocupa, se grava a las personas en virtud de encontrarse radicadas en un país dado. Satisface desde cierto punto de vista, porque encuentra su justificación en la circunstancia de que las personas domiciliadas se benefician de los servicios públicos de la comunidad a que pertenecen o, en otros términos, el impuesto significa el precio que los particulares deben pagar por las ventajas que conlleva la vida en sociedad, así como por la protección que esta sociedad les brinda en sus personas, honor y bienes.

Asimismo, Héctor Villegas, indica que “Residencia es el criterio que atribuye la potestad tributaria tomando en cuenta la simple habitación en un lugar sin que ocurra la intención de permanencia.”<sup>54</sup>

#### **c) Sistema impositivo de fuente.**

Este último sistema grava la renta por razón del lugar en que se obtienen o se origina, independientemente de la nacionalidad o residencia de su perceptor. Este principio es el más completo de todos, porque resulta indudable que los rendimientos de los inmuebles, de la industria, del comercio y de la agricultura, deben tributar en el país de ubicación u origen de los bienes o capitales, con presencia de la nacionalidad o residencia de sus titulares.

---

<sup>54</sup> *Ibid.*, pág. 393



Al respecto, este sistema es acogido en nuestra legislación, tal como está establecido en el Artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, que establece: “Principios generales. Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos”.

## 6.2. Cuadro comparativo de porcentajes de la imposición regional.

Los porcentajes legales de la tasa impositiva de retención del impuesto sobre la renta al transporte no domiciliado en las repúblicas de Centroamérica son:

País	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica
Porcentaje	5 %	0%	5%	20%	15% Utilidad *8.5%
Base Legal	Dto. No. 26-92	Dto. No. 230	Dto. Ley No. 25	Ley No. 453	Ley. No. 7092

Fuente: recopilación propia.

Cabe señalar que son porcentajes para efectuar retención de impuesto, aplicables a la actividad del transporte de carga internacional, en la región Centroamericana, habiendo otros porcentajes sobre otras actividades que conllevan otro hecho generador.



### **6.3. Situaciones en que aplicaría la retención del impuesto sobre la renta.**

Para establecer las situaciones en que aplica la retención del impuesto sobre la renta, se analiza el Artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, que establece: “Empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala. Las personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que presten servicios de transporte, deben efectuar un pago igual al cinco por ciento (5%) del importe bruto de los fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca, como pago definitivo del impuesto, a través de sus representantes domiciliados en Guatemala. A este efecto, conforme al inciso f) del artículo 5 de esta ley, se consideran rentas de fuente guatemalteca:

- a) ...
- b) El valor de los fletes de carga originaria de Guatemala con destino al extranjero, aun cuando dichos fletes se contraten o sean pagados en cualquier forma fuera de Guatemala. En el caso de fletes de carga proveniente del extranjero, cuando el valor del flete sea pagado en Guatemala. ...”

De la literal b) del citado Artículo, se deducen las situaciones en que aplica la retención del impuesto sobre la renta a los transportistas no domiciliados en Guatemala, se deberá efectuar en los casos de exportación o importación de mercancías así:

- a) En las exportaciones, cuando el flete se pague en el extranjero;
- b) En las exportaciones, cuando el flete sea pagado en territorio nacional y;
- c) En las importaciones, cuando el flete sea pagado en territorio nacional, no así cuando se haga en el extranjero.

En los supuestos expuestos resalta el sistema impositivo de fuente, típico en nuestro país y legislación. Ya que se está gravando la renta por razón del lugar en que se obtendría o se originaría, independientemente de la nacionalidad o residencia de su perceptor, en este caso del transportista internacional de carga.



#### **6.4. Problemática del procedimiento en la retención del impuesto sobre la renta al transporte no domiciliado en la república.**

##### **6.4.1. La administración de los tributos.**

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, creada como entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna su ley orgánica, entre las que resaltan las facultades en que recepciona, recauda, controla, determina y administra (por intermedio de bancos autorizados), los impuestos de renta y complementarios, al valor agregado, del timbre fiscal y papel sellado especial para protocolo, los derechos de aduana y los demás impuestos de orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, trátase de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la nación de mercancías y su administración y disposición.

La administración de estos impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y todo lo relacionado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras. Este conjunto de acciones se denomina procedimiento tributario.

En las atribuciones otorgadas por ley al órgano administrativo, resalta la importancia del derecho tributario para todos los sujetos que intervienen en él, por cuanto fija a cada uno las opciones con que cuenta para hacer valer sus derechos. Además, contempla las consecuencias en caso de su incumplimiento. Inclusive para el mismo Estado, la ignorancia sobre el tema sustantivo o procesal puede llevarlo a incurrir en actos que son nulos, a prescripciones por vencimiento de términos y en la etapa de discusión de los impuestos a perder la oportunidad para pronunciarse sobre el fondo de un asunto. Por otra parte al contribuyente, además de saber cuales son las



deficiencias en que puede incurrir la administración para mantener sus pretensiones, le advierte sobre las actuaciones por las que puede ser sancionado.

El procedimiento tributario contiene la legislación que fija las condiciones, requisitos y términos que se deben cumplir en el proceso de tributación, tanto por parte del Estado como del contribuyente. De manera sencilla, podemos decir que el procedimiento es el camino que deben recorrer todos los sujetos que intervienen en el proceso de tributación, haciendo énfasis en los requisitos y las consecuencias por el incumplimiento de ellos.

#### **6.4.2. Procedimiento tributario.**

En el derecho formal se manejan dos conceptos, procedimiento y proceso, que es necesario distinguir con claridad, pues son diferentes. Procedimiento es el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada y puede o no ser jurisdiccional. Proceso es la resolución jurisdiccional de un litigio. Como se ve, si bien todo proceso implica un procedimiento, no todo procedimiento implica un proceso.

“La separación entre procedimiento y proceso se hace connotando el proceso teleológicamente y al procedimiento formalmente. De éste se dice que es la serie o sucesión de actos regulados por el Derecho; una coordinación de actos en marcha relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso y el de una base o fragmento suyo; expresa la forma exterior del proceso y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el ritmo a que éstas deban sujetarse. De aquél ser un concepto teleológico, el complejo de actividades de aquellos sujetos órganos jurisdiccionales y partes encaminados al examen y actuación, en su caso, de las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; que se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio”.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Rodríguez, **Ob. Cit**; pág. 195.



Todo procedimiento y por ende el fiscal o tributario, se integra por actos de trámite y actos definitivos o resoluciones definitivas, cuya diferencia consiste en que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es el acto que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente.

Procedimiento tributario es el conjunto de actuaciones que el contribuyente, responsable o declarante en general, realiza personalmente o por intermedio de representantes para cumplir con la obligación tributaria sustancial. Igualmente, el conjunto de actuaciones que la administración tributaria cumple para que se realice dicha obligación.

Las actuaciones administrativas que normalmente realiza el contribuyente o declarante son las siguientes:

- a) Presentar peticiones en interés particular o general.
- b) Presentar las declaraciones tributarias y realizar el pago cuando sea obligatorio, dentro de los términos que fijan las normas tributarias.
- c) Presentar las pruebas, certificaciones e informaciones que determine la ley o que exija la administración tributaria.
- d) Interponer los recursos contra las liquidaciones oficiales y, en general, contra los actos administrativos que causen perjuicios patrimoniales. Estos recursos o acciones se interponen ante la misma Administración Tributaria o ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

A su vez, la administración tributaria ejecuta entre otras, las siguientes actuaciones procesales:

- 1) Resuelve las peticiones de los contribuyentes.
- 2) Investiga, controla y determina el cumplimiento por parte de los sujetos pasivos, de la obligación tributaria sustancial. En consecuencia, practica liquidaciones oficiales de revisión, corrección aritmética o aforo, etc., e impone las sanciones que sean del caso.



- 3) Notifica en consecuencia estos actos administrativos para que la persona afectada con la decisión de la administración, ejerza su derecho de defensa o los acate interponiendo los recursos que proceden contra dicho acto, dentro de los términos que ordena la ley y conforme a los procedimientos establecidos.
- 4) Además la administración tributaria exige coactivamente el pago del tributo cuando el contribuyente no paga oportunamente el propio impuesto autoliquidado, así como el cumplimiento de los mayores impuestos que se determinen en esas liquidaciones oficiales o resoluciones que impongan sanciones, siempre que estos actos administrativos se encuentren ejecutoriados.

Ahora bien, el procedimiento en la retención del impuesto sobre la renta al transporte no domiciliado en la República de Guatemala es improcedente, por cuanto que al continuar analizando el Artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, en sus últimos párrafos indica: “El cinco por ciento (5%) de la suma de las rentas a que se refieren los incisos anteriores, constituye el impuesto a pagar, con carácter definitivo. Los agentes o representantes en Guatemala de las empresas de transporte no domiciliadas en el país, pagarán el impuesto por cuenta de éstas, dentro del plazo de los diez (10) primeros días hábiles del mes inmediato siguiente a aquél en que percibieron o devengaron las rentas.

Las personas individuales y las personas jurídicas que contraten directamente el servicio de transporte, y que paguen o acrediten rentas por pasajes o fletes a transportistas domiciliados en el exterior, así como los agentes o representantes de las empresas beneficiarias de las rentas a que se refiere este artículo, son responsables por el ingreso en tiempo de las retenciones practicadas o que se debieron practicar y por el pago del impuesto a cargo del transportista, respectivamente.

En las declaraciones aduaneras de importación, de exportación o en los formularios aduaneros, según corresponda, deberá consignarse el nombre de la persona o empresa que presta el servicio de transporte y los datos de la factura que acredite el pago del flete, lo cual debe ser exigido por la aduana correspondiente.”



De los párrafos citados se resalta, aparte de lo indicado al inicio de este capítulo, del inconveniente para colocar los datos en la factura que acredite el pago del flete en las declaraciones o formularios aduaneros, también existe el inconveniente en los casos que las personas individuales o jurídicas que contraten directamente el servicio de transporte, tengan su domicilio fuera de la república, pues en este supuesto, no podrían pagar y acreditar rentas por pasajes o fletes a transportistas domiciliados también en el exterior, que puedan ser controladas o fiscalizadas por la administración tributaria de Guatemala, puesto que el ámbito de aplicación de la ley, se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, no siendo así a los contratistas no domiciliados en el presente caso de análisis, según interpretación del Artículo 5 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República.





## CONCLUSIONES

1. Los deberes del Estado se enmarcan en garantizarle a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona. Por lo que en sentido amplio de interpretación de dichos deberes, conlleva que para el cumplimiento de los mismos, tenga los recursos necesarios tanto humanos como presupuestarios, estos últimos se obtienen mediante los ingresos que percibe, los que debe obtener mediante una correcta recaudación, administración, control y fiscalización de los mismos.
2. En las etapas de recaudación de los tributos, el Estado obliga a los particulares a hacerlos partícipes, ya sea por cuenta propia o ajena, lo que conlleva que cualquier actividad económica aun cuando realice operaciones desde o hacia el exterior, tenga que colaborar con el Estado para que éste se haga de recursos, para el cumplimiento de sus fines.
3. Dentro del Sistema de Integración Centroamericana, el subsistema económico de integración contempla el constituir una Unión Aduanera, con el propósito de dar libertad de tránsito a las mercancías independientemente del origen de las mismas, previa nacionalización en alguno de los Estados miembros, de los productos procedentes de terceros países. Dicha Unión Aduanera se alcanzará de manera gradual y progresiva, sobre la base de programas que se establezcan al efecto, subsistema económico dentro del cual también se encamina al consenso de homologar la normativa tributaria regional. Los Estados parte en forma flexible y gradual coordinarán y armonizarán sus políticas para eliminar divergencias, particularmente en el campo de los impuestos, tasas y otros cobros que afecten el comercio intrarregional.



4. A pesar del fortalecimiento de normas legales que permiten al Estado de Guatemala, contar con los recursos tributarios necesarios para la atención a los problemas sociales que limitan el desarrollo integral del país, aún existen prácticas de evasión y elusión tributaria que la Administración Tributaria debe detectar y así encaminar propuestas que fortalezcan los programas de fiscalización y control tributario.
  
5. Si bien es cierto nuestra Constitución no regula la doble o múltiple tributación internacional; sin embargo, el Tratado General de Integración Económica Centroamericana, establece en el Artículo 17 que: “Los Estados parte en forma flexible y gradual coordinarán y armonizarán sus políticas para eliminar divergencias, particularmente en el campo de los impuestos, tasas y otros cobros que afecten el comercio intrarregional.” Lo que conlleva a nivel regional la desgravación de impuestos por rentas que por su hecho generador se conjugan por su domicilio o fuente y que ocasiona la doble o múltiple tributación, asimismo, dicho Tratado establece la libre movilidad de vehículos, personas y mercancías, que en el caso de la actividad del transporte terrestre de carga, exige la fluidez de dichos medios para un expedito intercambio comercial en la región; sin embargo, esta actividad es gravada, según el domicilio donde se genere el flete o donde se de la fuente de pago del mismo, que actualmente conlleva la doble o múltiple tributación en cuanto al pago de la rentas percibidas por su labor, lo que ocasiona perjuicio al no existir armonización tributaria regional.



## RECOMENDACIONES

1. Que el Congreso de la República de Guatemala a través de la reforma de leyes, establezca el procedimiento claro, ágil y efectivo para la obtención de recursos y control en cuanto a las retenciones del impuesto sobre la renta de los servicios prestados por transportistas de carga terrestre no domiciliados en la república.
2. Es importante que la reforma del procedimiento en la ley especifique que los representantes domiciliados en Guatemala, de los transportistas no domiciliados y que las personas individuales o jurídicas que contraten directamente el servicio de transporte de éstos, sean los exportadores o importadores de las mercancías, quienes deben ser los responsables independientemente de la participación de intermediarios ante el fisco y por ende además, deben pagar o acreditar las rentas por los fletes a transportistas domiciliados en el exterior, y por lo tanto, retener y enterar a las cajas fiscales el impuesto del cinco por ciento (5%) sobre dichas rentas.
3. Es necesario que los órganos regionales del Sistema de Integración Centroamericana como la Secretaría de Integración Económica, trabajen de manera urgente con los Estados involucrados para homologar la normativa tributaria regional en cuanto a los porcentajes a aplicar, sobre la base impositiva y los montos sobre los cuales se deba retener el impuesto sobre la renta a los no domiciliados de un país, con el fin de evitar desigualdad e injusticia tributaria para los contribuyentes regionales.



4. Que dentro de los programas de fiscalización y control fiscal o tributario que realiza el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, tome en consideración para asegurarse la correcta aplicación de las normas tributarias y específicamente en cuanto al pago o acreditamiento del impuesto sobre la renta, el verificar las constancias de retención de dicho impuesto a los transportistas de carga terrestre no domiciliados en la república, con lo cual se aseguraría la debida captación del impuesto.
  
5. Que los Estados centroamericanos a través de sus órganos legislativos regulen la doble o múltiple tributación en la región, creando normativa homologada con el fin de evitar la pluralidad de legislaciones fiscales, evitando también que se adopten regulaciones, sistemas y principios diferentes que los lleven a gravar un mismo ingreso por el mismo concepto, lo cual conlleva que se violen los principios de desigualdad, inseguridad, capacidad de pago e injusticia tributaria para los contribuyentes a nivel regional y en caso de la temática tratada, claro ejemplo es la duplicidad tributaria que afecta al transporte terrestre de carga a nivel regional.



## BIBLIOGRAFÍA

- ARAQUE CÁRDENAS, José Hilario. **Introducción al procedimiento tributario.** <http://www.gerencie.com/introduccion-al-procedimiento-tributario.html> (2 de Diciembre de 2007).
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo, parte general.** Tomo I. Guatemala: Ed. Orión, 2006. Pág. 15.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo,** Guatemala: (s.e.), 1997. Pág. 115.
- Cámara de Transportistas Centroamericanos. **Actitud estatal ante el transporte terrestre.** <http://www.catransca.net/articulos/sector.htm> (2 de mayo de 2007).
- Cámara de Transportistas Centroamericanos. **El transporte en la competitividad en Centroamérica.** <http://www.catransca.net/articulos/sector.htm> (2 de mayo de 2007).
- Deficiencia fiscal secular.** Prensa Libre. (Guatemala) Año 2005 (jueves, 10 de noviembre 2005). Pág. 25.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** México: Ed. Porrúa, 1969. Págs. 1-640.
- Diccionario, **Espasa Siglo XXI.** España: Editorial Espasa Calpe, S.A., 2001. Págs. 312 -776.
- Federación Centroamericana de Transporte. **Las aduanas y el transporte en Centroamérica.** <http://www.fecatrans.com/opiniones.php> (2 de mayo de 2007).
- FLORES VALERIANO, Enrique. **El impuesto sobre la renta: doctrina, legislación y práctica.** Honduras: Ed. Universitaria Centroamericana, 1984. Págs. 1-343.
- LUTERSTEIR, Jacobo. **Derecho tributario, doctrina.** [http://www.legalmania.com.ar/derecho/derecho\\_tributario.htm](http://www.legalmania.com.ar/derecho/derecho_tributario.htm) (16 de junio de 2000).
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho tributario.** Guatemala: Ed. Litográfica Print Color, (s.f.) Pág. 1-95.



OSSORIO, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta SRL, 1981. Pág. 235.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed. Harla, 1986. Págs. 1-303.

VILLEGA, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo I y II, Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1987. Págs. 1-275.

### **Legislación:**

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

**Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad**. Asamblea Nacional Constituyente, Decreto número 1-86, 1986.

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

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

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

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

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

**Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz**. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 19-04, 2004.

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98, 1998.

**Ley de Transportes**. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 253, 1947.

**Código Aduanero Uniforme Centroamericano**. Resolución No. 85-2002, El Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano. Ministerio de Economía, Acuerdo No. 370-2002, 2002.



**Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.** Resolución No. 101-2002, El Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano. Ministerio de Economía, Acuerdo No. 036-2003, 2003.

**Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional Terrestre.** Resolución No. 65-2001, El Consejo de Ministros Responsables de la Integración Económica Centroamericana. Ministerio de Economía, Acuerdo No. 192-2001, 2001.

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