

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

**ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL  
IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES.**

**ARELIS VICTORINA BAUTISTA GARCÍA**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2008.**

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

**ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL  
IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**ARELIS VICTORINA BAUTISTA GARCÍA**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, septiembre 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:	Lic. 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. Helder Ulises Gómez
Vocal:	Lic. Roberto Genaro Monzón
Secretario:	Lic. Carlos Humberto De León Velasco

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic. Ronaldo Amilcar Sandoval Amado
Vocal:	Lic. Eloisa Mazariegos Herrera
Secretario:	Lic. Juan Carlos Godínez Rodríguez

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de la licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

*Lic. Elmer Antonio Álvarez Escalante*  
*Abogado y Notario*  
*9a. calle "A" 1-33 zona 1*  
*Teléfono 24439683- 59164853*  
*Guatemala*



10 de octubre de 2007.

Licenciado Marco Tulio Castillo Lufín  
Jefe de la Unidad de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala,  
Ciudad Universitaria zona 12.

Distinguido Licenciado Castillo:

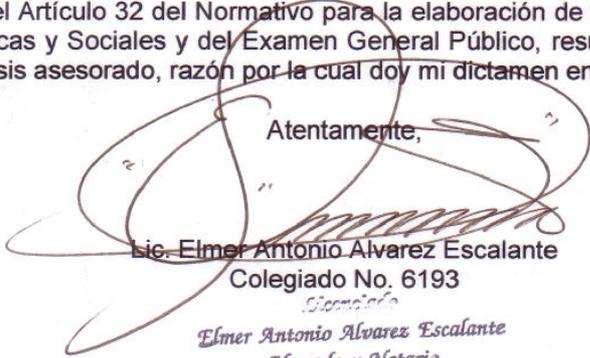
De conformidad con el nombramiento emanado del Decanato de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, con fecha 4 de junio del año 2007, me permito manifestarle que en la calidad de Consejero de Tesis, asesoré a la Bachiller **ARELIS VICTORINA BAUTISTA GARCIA**, identificada con su carné universitario número 199817987, quien desarrolló el tema intitulado **"ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES"**

Al respecto considero que, la metodología y técnicas aplicadas y la bibliografía utilizada en el desarrollo de la investigación contribuyen para que la presente memoria sea utilizada dentro del campo del Derecho Notarial y el Derecho Tributario especialmente para las gestiones que a diario realizan los Notarios en la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas.

La Bachiller **ARELIS VICTORINA BAUTISTA GARCIA**, desarrolla dentro del trabajo de Tesis interesantes, conclusiones y recomendaciones a efecto de motivar al Organismo Ejecutivo, al Organismo Legislativo y a la propia Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- para que realicen el estudio correspondiente y presentar un proyecto de Iniciativa de Ley para modificar la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria, en cuanto a la competencia para recaudar el impuesto de Herencias Legados y Donaciones..

A mi criterio con el trabajo desarrollado se cumple con los requisitos establecidos para sustentar el examen Público de Tesis, por lo que al haberse cumplido con los requisitos que prescribe el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, resulta procedente aprobar el trabajo de tesis asesorado, razón por la cual doy mi dictamen en sentido favorable.

Atentamente,

  
Lic. Elmer Antonio Álvarez Escalante  
Colegiado No. 6193

*Elmer Antonio Álvarez Escalante*  
*Abogado y Notario*

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, siete de noviembre de dos mil siete.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) LUIS EFRAÍN GUZMÁN MORALES, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante ARELIS VICTORINA BAUTISTA GARCÍA, Intitulado: "ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES".

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

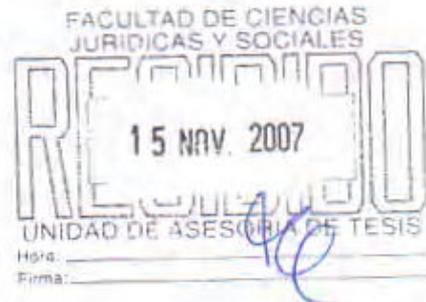


**LIC. LUIS EFRAIN GUZMÁN MORALES**  
**ABOGADO Y NOTARIO**  
 Oficina. 7ª AVENIDA 6-53, Zona 4 oficina F  
 Tercer Nivel Edificio el Triángulo  
 Teléfono 52596501- 58647000



Guatemala, 15 de noviembre de 2007.

Licenciado  
 Marco Tulio Castillo Lutín  
 Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
 Presente.



Distinguido Licenciado:

Respetuosamente me dirijo a usted, para dar cumplimiento a la resolución de esa unidad, por medio del cual se resuelve que proceda a revisar el trabajo de tesis de la Bachiller **ARELIS VICTORINA BAUTISTA GARCÍA**, identificada con el número de carné universitario 9817987, quien desarrollo el tema intitulado: **"ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES"**, para lo cual me permito dictaminar de la manera siguiente:

Procedí a REVISAR, el contenido de tesis anteriormente mencionado en el cual pude observar que la Bachiller Arelis Victorina Bautista Garcia, ha desarrollado el tema en forma satisfactoria. Los criterios y conceptos contenidos en el trabajo desarrollado contienen un enfoque investigativo, descriptivo y analítico que contribuyen para que la presente memoria sea utilizada tanto en el Derecho Notarial como en el Derecho Tributario, la metodología y técnicas de investigación utilizada, la redacción, las conclusiones y recomendaciones, bibliografía, son congruentes con los temas desarrollados. En definitiva el contenido del trabajo correspondiente llena los requisitos que exige el artículo 32 del Normativo Para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que **EMITO DICTAMEN FAVORABLE**.

Con las muestras de mi respeto, soy de usted su deferente servidor.

Atentamente:

Luis Efraín Guzmán Morales  
 Colegiado 47000.

*Luis Efraín Guzmán Morales*  
**ABOGADO Y NOTARIO**

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES  
Calle La Victoria, Zona 12  
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, uno de agosto del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante ARELIS VICTORINA BAUTISTA GARCÍA, Titulado "ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES" Artículo 31, 33 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

CMCM/ragm

*eff*



## DEDICATORIA



- A DIOS:** Por ser fuente de vida y sabiduría, por brindarme bendiciones en mi vida.
- A MIS PADRES:** HERMOGENES BAUTISTA VELASQUEZ Y VICTORINA GARCÍA GONZÁLEZ, con agradecimiento por todos sus esfuerzos
- A MI ESPOSO:** WANDER HUGO RAMIREZ CARDONA, con especial cariño por el apoyo y comprensión en cada momento de mi vida.
- A MI HIJA:** CLARISSA VICTORIA RAMÍREZ BAUTISTA, por el amor que me ha brindado a pesar de su corta edad y que sea un ejemplo de superación para ella.
- A MIS HERMANOS:** HERI, LOURDES, MILVIA, y GARIBALDI, como un ejemplo para alcanzar sus metas.
- A MIS SOBRINOS:** Que este triunfo sirva como estímulo para alcanzar sus metas.
- A MIS SUEGROS:** Por brindarme su apoyo.
- A MIS FAMILIARES:** Con especial cariño.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

## INTRODUCCIÓN



La presente investigación estudia la recaudación del “Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones” que realiza el Ministerio de Finanzas Públicas. Sin embargo la Superintendencia de Administración Tributaria es la única competente para realizar dicha función.

Para la realización del presente trabajo se entrevistó a personas que laboran en la Superintendencia de Administración Tributaria, en la Dirección de Herencias Legados y Donaciones del Ministerio de Finanzas Públicas, y a Notarios de la ciudad capital.

El problema central del presente trabajo radica en el “Análisis jurídico doctrinario del principio de legalidad y el impuesto de herencias, legados y donaciones”; en Guatemala la recaudación del impuesto de herencias, legados y donaciones la realiza el Ministerio de Finanzas Públicas, y no la Superintendencia de Administración Tributaria. De esta manera se viola el debido proceso en especial los principios de legalidad de la administración tributaria, principios de capacidad de pago, principio de igualdad, principio de generalidad, principio de proporcionalidad y otros; la presente investigación desarrolla la clasificación y regulación legal de los impuestos, en la ley del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Ley de Herencias, Legados y Donaciones, Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Código Tributario. Para realizar la investigación se tomo como referencia la ciudad capital y se analizó a quien se ha delegado la recaudación de dicho tributo que ingresa al Ministerio de Finanzas Públicas y no al de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien es el ente competente de la recaudación. Se analizaron los principios constitucionales relacionados con el derecho tributario, la determinación de los impuestos, sujeto pasivo, formas de extinción de la obligación tributaria, el pago, confusión, compensación, condonación, la cancelación, y la prescripción.



En el transcurso de la investigación se pudo comprobar que el impuesto de herencias, legados y donaciones, lo debe de recaudar la Superintendencia de Administración Tributaria, por que es el órgano competente para recaudar los impuestos directos o indirectos, estos son recaudados por el Ministerio de Finanzas Públicas.

El presente trabajo consta de cuatro capítulos, el capítulo I, estudia la relación referente al principio de legalidad, la reserva de la Ley Tributaria que son las fuentes formales directas del derecho tributario; el capítulo II, se refiere a la recaudación de los arbitrios y lo relacionado a las contribuciones por mejoras que son las que se hacen a las municipalidades por obras que se realizan; en el capítulo III, se establece lo relacionado al pago, compensación, condonación o remisión de las obligaciones tributarias; y el capítulo IV, desarrolla lo referente a la relación jurídica tributaria que se entabla entre el fisco como sujeto activo y el sujeto pasivo que es el contribuyente para el cumplimiento de las prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer.

Se finaliza la investigación con las conclusiones y recomendaciones, que surgen del trabajo efectuado y que se deberán aplicar para que el trabajo de recaudación de impuestos sea única y exclusivamente realizado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

# ÍNDICE



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

## CAPÍTULO I

1 Derecho financiero.....	1
1.1 Clasificación.....	2
1.1.1 Derecho fiscal o tributario .....	2
1.1.2 Derecho Presupuestario .....	5
1.1.3 Derecho monetario .....	5
1.1.4 Derecho patrimonial del Estado .....	6
1.2 Características del derecho financiero.....	6
1.2.1 Es autónomo.....	6
1.2.2 Es público.....	6
1.2.3 Es sistemático.....	6
1.3 Relación del derecho financiero con otras ramas del derecho.....	7
1.3.1 Con el derecho constitucional.....	7
1.3.2 Con el derecho penal.....	7
1.3.3 Con el derecho privado.....	7
1.3.4 Con el derecho internacional.....	8
1.4 Fuentes del derecho tributario y financiero.....	8
1.4.1 Fuentes históricas.....	8
1.4.2 Fuentes reales o materiales.....	9
1.4.3 Fuentes formales.....	9
1.4.3.1 La legislación.....	10
1.4.3.2 La Constitución Política de la República de Guatemala.....	10
1.4.3.3. Los tratados y convenios internacionales.....	11
1.4.3.4 Leyes constitucionales.....	11
1.4.3.5 Leyes ordinarias.....	12
1.4.3.6 Los decretos ley y los decretos con fuerza de ley.....	12
1.4.3.7 Los reglamentos.....	12



1.4.3.8	La costumbre.....	12
1.4.3.9	La jurisprudencia.....	13
1.4.3.10	La doctrina.....	14
1.5	Principios constitucionales de los impuestos.....	14
1.5.1	Clasificación.....	14
1.5.1.1	Principio de legalidad.....	16
1.5.1.2	Principio de capacidad de pago.....	20
1.5.1.3	Principio de igualdad.....	21
1.5.1.4	Principio de generalidad.....	22
1.5.1.5	Principio de proporcionalidad y equidad.....	23
1.5.1.6	Principio de irretroactividad de la ley tributaria.....	26
1.5.1.7	Principio de anterioridad tributaria.....	26
1.5.1.8	Principio de prohibición de confiscatoriedad.....	27
1.5.1.9	Principio de libertad de tránsito de personas y bienes.....	28
1.6	Inmunidades tributarias.....	28

## CAPÍTULO II

2	Impuesto.....	31
2.1	Definición.....	31
2.1.1	Clasificación.....	33
2.1.2	Directos.....	33
2.1.3	Indirectos.....	33
2.1.4	Personales.....	33
2.1.5	Reales.....	34
2.1.6	Ordinarios.....	34
2.1.7	Extraordinarios.....	34
2.1.8	Único.....	34
2.1.9	Arbitrios.....	35
2.2.1	Las contribuciones especiales.....	36
2.2.2	Las contribuciones por mejoras.....	37



2.3	Determinación de los impuestos.....	37
2.3.1	Definición.....	37
2.4	Clasificación legal de los sujetos de la relación tributaria.....	38
2.4.1	Sujeto Pasivo.....	38
2.4.2	De oficio.....	38

### CAPÍTULO III

3	Formas de extinción de la obligación tributaria.....	41
3.1	Definición.....	41
3.2	Clasificación y regulación legal.....	41
3.2.1	El pago.....	42
3.2.1.1	Sujetos legítimos para el pago.....	48
3.2.1.2	Objeto del pago.....	49
3.2.1.3	Confusión.....	49
3.2.1.4	Compensación.....	50
3.2.1.5	Condonación.....	50
3.2.2	Prescripción.....	51

### CAPÍTULO IV

4	La realización jurídica tributaria.....	55
4.1	Denominaciones.....	55
4.2	Definiciones.....	56
4.3	Características.....	57
4.4	Elementos.....	59
4.4.1	Personal.....	59
4.4.1.1	Sujeto activo.....	59
4.4.1.2	Sujeto pasivo.....	60
4.4.1.3	Contribuyente.....	60
4.4.1.4	Responsable solidario.....	60
4.4.1.5	Sustituto.....	61
4.4.2	Hecho generador.....	61



4.4.3 El objeto impositivo.....	62
4.4.4 Cuantitativo.....	62
4.4.5 Impositivo.....	63
4.4.5 Temporal.....	63
4.5 Principio de legalidad y el impuesto de herencias legados y donaciones.....	64
4.6 Impuesto de herencias, legados y donaciones frente a otras leyes.....	70
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>71</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>73</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>75</b>

## CAPÍTULO I



### 1. Derecho financiero

Es importante señalar que la recaudación de tributos es objeto de estudio del Derecho Financiero, por consiguiente se debe iniciar por esclarecer que es el derecho Financiero; al respecto se puede mencionar que el derecho Financiero.

Según el autor Manuel Mattus Benavente. "Es la rama del derecho público que tiene por objeto normar todos los aspectos referentes a la hacienda pública en sus componentes base.

Los componentes base son:

- Los ingresos, y
- Egresos del Estado.

Esta rama del derecho público, debido a su complejidad de funciones y entes que participan en la actividad financiera del Estado, actualmente es autónoma, al punto de que constituye un campo específico y especializado de estudio, con categorías y conceptos propios.

Dentro de los pocos autores que se han dedicado al análisis del derecho financiero, se encuentra Manuel Matus Benavente quien lo define así: "Es la disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes, como las que se generan entre estos como consecuencia de la imposición."<sup>1</sup> Los elementos primordiales que nos permiten entender esta definición son:

---

<sup>1</sup> Matus Benavente, Manuel. **Finanzas Publicas** Pág.71

- Percepción de recursos
- Administración de estos recursos
- Relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, y
- El carácter impositivo del Estado sobre los contribuyentes.



Otra definición indica que: “El derecho financiero norma la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos, que incluye el procedimiento de percepción de los ingresos y la distribución de los gastos públicos, pagos de deuda interna y externa y la negociación de la misma. Su fin primordial es normar la actividad del Estado que persigue fines de interés colectivo desde las fianzas públicas. Se vale para lograr este fin primordial de órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.”<sup>2</sup>

Se concluye, entonces, que el derecho financiero es la disciplina que norma la actividad del Estado en lo referente a la obtención de recursos y su administración en el cumplimiento de sus fines, tanto en sus relaciones económicas dentro del país, como en sus relaciones económicas con otros países; entre los entes encargados de la ejecución de estas actividades y la relaciones jurídicas que desarrollan con los contribuyentes.

## 1. 1 Clasificación

El derecho financiero como normador de la actividad económica del Estado, a su vez se subdivide en cuatro ramas importantes que son:

### 1.1.1 Derecho fiscal o tributario

Rama del derecho financiero que estudia la tributación como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de éstas relaciones se originan.

---

<sup>2</sup> Monterroso Velásquez Gladys Elizabett. **Fundamentos tributarios**. Pág.22.



El derecho tributario es una de las ramas más importantes del derecho financiero y está referido a los tributos y todo lo relacionado, como: objeto del tributo, el sujeto del tributo, cuotas y procedimiento de determinación del tributo, etc.

Aunque existen varias definiciones de los tributos, a la realidad guatemalteca se adecua más el enfoque de Carlos Giuliani Fonrouge quien dice que los “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”<sup>3</sup> En esta definición encontramos el elemento coerción y ésta es ejercida por el Estado en virtud de su poder imperio para imponer su voluntad soberana, sin tomar en cuenta la voluntad del individuo como sujeto pasivo de la obligación, en consecuencia se infiere que los tributos son prestaciones obligatorias o impuestas.

Otro enfoque que define la realidad tributaria guatemalteca es que los tributos, “Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que él demanda el cumplimiento de sus fines.”<sup>4</sup> En esta definición se encuentra el elemento de expresión monetaria como forma material de hacer efectiva la entrega del tributo, además concuerda con el enfoque general, de que la coerción viene del poder que la carta magna le confiere al Estado para imponer su voluntad sobre los sujetos pasivos de la obligación e introduce el elemento de la finalidad de los tributos para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, lo cual da la pauta de que los tributos también cumplen con la función de redistribución de la riqueza, aún así lo que debe situarnos en la realidad es la frase “Para cubrir los gastos”, lo cual se refiere más a gastos de funcionamiento y cobertura necesaria por prestar servicios a la población.

La definición legal de tributos, se encuentra el Artículo 9 del Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus reformas, el cual indica: Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el

<sup>3</sup> Fonrouge Giuliani, Carlos. **Derecho financiero**. Pág.283

<sup>4</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 67.



objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, en esta definición se encuentra que el Estado, extrae recursos de quienes poseen fuentes de ingresos, bienes de capital y/o poder de consumo, para su funcionamiento y también para prestar servicios públicos a la población en general.

En cuanto a la definición de derecho tributario, Giuliani Fonrouge expresa que es una rama del derecho financiero que se propone estudiar, el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones como actividades del Estado, en las relaciones de este con los particulares; se puede decir entonces que el derecho tributario es el régimen de la recaudación de los impuestos.”<sup>5</sup>

Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera Flores, establecen que el derecho tributario “Es una rama del derecho que expone los principios y normas jurídicas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a las libertades de los particulares.”<sup>6</sup>

Héctor Villegas: “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos regulándolos en distintos aspectos”.<sup>7</sup>

La Licenciada Gladys Monterroso establece que la definición del Derecho Tributario que se adapta al sistema guatemalteco es la siguiente: El Derecho Tributario es la rama del derecho publico que regula todo lo relativo al nacimiento cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídica tributaria e identifica todos y cada uno de sus elementos. Norma y crea instituciones que por su especial estructura son sui generis en el Derecho en general”.<sup>8</sup>

<sup>5</sup> Díaz Dubón, Carmen y Najera Flores, Lizett . **Derecho financiero II**, Pág. 7

<sup>6</sup> **Ibid**, Pág. 8

<sup>7</sup> Villegas, Héctor B. **Ob.Cit**, pág. 40

<sup>8</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas** tomo I, Pág., 44

Clasificación del derecho tributario: El derecho tributario a su vez se clasifica en: a) Derecho tributario sustantivo, y b) Derecho tributario formal.



Derecho tributario sustantivo:

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos, y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que los originan; llamado también derecho tributario, material que regula en general el vínculo que existe entre los contribuyentes y el Estado, que es la relación jurídica tributaria.

Derecho tributario formal:

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el quehacer de la administración pública en cuanto a la recaudación de los tributos, se puede decir que se encarga de la parte técnica del cobro del tributo.

#### 1.1.2 Derecho presupuestario

Rama del derecho financiero que norma los relativo al presupuesto en todos sus elementos, ya se trate de los ingresos y egresos del Estado, la deuda pública, la contabilidad del Estado y la gestión de los mismos; y comprende: a) La gestión, empleo y contabilidad de los ingresos públicos, b) El régimen jurídico de los gastos públicos, c) El régimen jurídico del tesoro público, y d) La conformación de la institución presupuestaria.

#### 1.1.3 Derecho monetario

Rama del derecho financiero que se encuentra constituido por el conjunto de normas relacionadas con la moneda y la política monetaria de la nación, su principio constitucional se encuentra regulado en los Artículos 132 y 133 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



#### 1.1.4 Derecho patrimonial del estado

Rama del derecho financiero que esta integrada por las normas y principios que rigen la gestión de los bienes y de las empresas de titularidad publica, así como la participación de los órganos público en las empresas de titularidad privada, desde la perspectiva de la actividad jurídica de unos otros para generar rendimientos que modifiquen el tesoro en calidad de ingresos públicos con su consiguiente reflejo presupuestario.

### 1.2 Características del derecho financiero

El derecho financiero como una disciplina autónoma tiene características que son propias y que lo diferencian de las demás disciplinas del derecho, estas son:

#### 1.2.1 Es autónomo

Porque dispone de principios generales propios derivados de la Constitución Política de la República de Guatemala, con sus fines, objetos y contenidos particulares diferentes a otras ramas del derecho.

#### 1.2.2 Es público

Porque regula el ordenamiento jurídico relativo a las finanzas del Estado y las relaciones de éste con los particulares, con otras instituciones públicas y privadas, nacionales e internacionales.

#### 1.2.3 Es sistemático

Porque posee una estructura completa, una teoría general que lo soporta, consta de principios científicos y además un cuadro de interpretación que le permite contar con ayuda eficaz para la solución de problemas legales que se originan en el devenir de la

ejecución de la actividad financiera del Estado lo cual se traduce en normas sustantivas y procesales.



### 1.3 Relación del derecho financiero con otras ramas del derecho

Aunque goza de autonomía, el derecho financiero tiene vínculos con otras ramas de la ciencia jurídica, algunas de las más importantes son:

#### 1.3.1 Con el derecho constitucional

Porque éste es el que define la estructura del Estado la división de poderes y las atribuciones que le corresponden a cada organismo estatal, regula las garantías sociales e individuales, delimita la competencia de cada autoridad nacional, departamental, municipal y órgano responsable.

#### 1.3.2 Con el derecho penal

Porque las figuras delictivas en materia tributaria, guardan correspondencia por estar contenidas en el Código Penal y comprenden como sujetos activos tanto a los empleados y funcionarios públicos como a los sujetos pasivos de las relaciones tributarias, en relación a los delitos que afectan al patrimonio, los ingresos y al manejo de los recursos del Estado.

#### 1.3.3 Con el derecho privado

Porque muchas de las figuras jurídicas que se manejan en el derecho financiero tienen antecedentes y relación con el derecho civil, con el derecho mercantil el cual regula las actividades de las instituciones financieras privadas de índole bancaria, bursátil y otras actividades financieras; pero su control está en manos de entidades de la administración pública.



#### 1.3.4 Con el derecho internacional

Por el movimiento globalizador de la economía, el cual trasciende variadas actividades del que hacer individual y colectivo. El derecho esta influenciado por los programas de estandarización de normas internas con otros países, así como la actualización de normas internas, compatibles con el derecho internacional, como lo son leyes contra el narcotráfico, contra el lavado de dinero y otros activos, tarifas arancelarias, desgravaciones en el ámbito comercial. Son importantes los compromisos adquiridos por el país, a raíz de la firma de tratados y convenios internacionales que tienen gran incidencia en las normas financieras de los países involucrados.

#### 1.4 Fuentes del derecho tributario y financiero

Para comprender ampliamente este apartado, se debe definir el significado de fuente, en el sentido jurídico, o bien la frase "fuente jurídica" es el principio o fundamento de donde brota el acto jurídico, o sea los hechos generadores del derecho y reveladores del mismo. La teoría de las fuentes del derecho, estudia la aparición, elaboración y expresión en la sociedad de los principios, instituciones y normas que integran el ordenamiento jurídico de un país.

En conclusión se puede definir que las fuentes del derecho tributario y derecho financiero son los medios o los hechos generadores de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria y la actividad administrativa de los ingresos, egresos y otras actividades económicas del Estado, se clasifican de la manera siguiente:

##### 1.4.1 Fuentes históricas

Es todo aquello que permite conocer que cosa es el derecho tributario y financiero en el devenir de la historia. Esta fuente de conocimiento de derecho tributario y

financiero contenido en los documentos indican la evolución de las normas a través de transcripciones, inscripciones, documentos, libros, periódicos, grabados, filmes, etc. Por ejemplo las leyes tributarias derogadas son fuentes históricas de derecho tributario



#### 1.4.2 Fuentes reales o materiales

Estas fuentes las constituyen los hechos, los actos o los fenómenos sociales que coadyuvan para dar sustancia, cuerpo o materia al derecho, dicho en otras palabras, las circunstancias o hechos reales obligan al Estado a emitir normas jurídicas en momento o en una época específica, por ejemplo, el impuesto al valor agregado, sobre ventas de mercancías, llegó a un momento en que ya no era operante ni eficaz para la recaudación, y el Estado en respuesta creó el Impuesto al Valor Agregado, tanto para la venta de mercancías como para la prestación de servicios no personales. Otro ejemplo: el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la actividad de los evasores de impuestos, hizo que el Estado creara la institución penal del delito fiscal para penalizar a aquellos individuos que estaban defraudando al fisco y a la economía nacional basados en que no había una legislación clara y específica.

#### 1.4.3 Fuentes formales

Se conoce como fuente formal del derecho tributario y financiero, a los procesos de creación de normas jurídicas que contienen la voluntad del Estado, estos son los procesos que siguen los órganos encargados de emitir las leyes, en Guatemala es el Organismo Legislativo y con algunas excepciones el Organismo Ejecutivo.

Este proceso lo contempla la Constitución Política de la República de Guatemala como formación y sanción de la ley cuyos pasos a seguir son los siguientes:

- Iniciativa de la ley
- Admisión
- Discusión

- Aprobación
- Sanción
- Promulgación
- Vigencia



Las fuentes formales del derecho tributario y financiero por su naturaleza tan especial, también pueden subdividirse en:

#### 1.4.3.1 La legislación

Son los cuerpos de leyes o conjuntos de leyes que se encuentran dentro del derecho positivo y que se encuentran vigente en un momento dado. Dentro de la legislación existen subdivisiones o categorías de acuerdo a la importancia o supremacía de la misma, así tenemos, en primer lugar a la Constitución Política de la República y las leyes constitucionales, en segundo lugar a las leyes ordinarias como el Código Tributario, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos, convenios y tratados internacionales y en tercer lugar los reglamentos, así también la costumbre y la jurisprudencia en la doctrina.

#### 1.4.3.2 La Constitución Política de la República de Guatemala

Es la fuente formal por excelencia, por el hecho en que en ella se determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, y los derechos básicos de los contribuyentes. El bastión fundamental constitucional del derecho tributario, lo constituye el principio de legalidad, el cual se refiere a que todo tributo debe tener una ley sobre la cual esté fundamentado.

Los principios de reserva de la ley, de equidad y el de justicia tributaria, se encuentran en el Artículo 226 de la Constitución Política de la República de Guatemala,



el que preceptúa: “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 social. Especialmente corresponde al mismo ente legislativo determinar las bases legales de la recaudación, como:

- El hecho generador de la relación tributaria.
- El sujeto pasivo de tributo y la responsabilidad solidaria.
- La base imponible y el tipo impositivo.
- Las deducciones, los descuentos, las reducciones y recargos, y las infracciones y sanciones tributarias.

#### 1.4.3.3 Los tratados y convenios internacionales

Son los convenios o acuerdos suscritos por los representantes de dos o más gobiernos en su calidad de personas jurídicas internacionales.

Estos tratados y convenios son de importancia para el derecho tributario y financiero porque regulan lo relacionado con la importaciones y exportaciones las cuales están regidas por los regímenes arancelarios de los países, aspectos de contenido esencialmente fiscal y que ha dado origen a la creación de instituciones como el mercado centroamericano, la unión europea, los tratados de libre comercio y cada día se van creando más a nivel mundial como respuesta al fenómeno de la globalización de la economía.

#### 1.4.3.4 Leyes Constitucionales:

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, existe distinción entre las leyes

constitucionales y leyes ordinarias. Las leyes constitucionales, no forman parte de la Constitución Política de Guatemala. En Guatemala, la Asamblea Nacional Constituyente dicta las leyes constitucionales y el Congreso de la Republica dicta las leyes ordinarias. El Congreso de la republica reforma las leyes constitucionales, observando dos requisitos; a) dictamen de la Corte de Constitucionalidad previa votación en el Congreso, b) voto favorable de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso.



#### 1.4.3.5 Leyes Ordinarias:

Normas de aplicación general, creadas principalmente, por El congreso de la Republica, órgano permanente y ordinario.

#### 1.4.3.6 Los decretos ley o decretos con fuerza de ley

Son aquellos cuerpos legales que se emiten por un jefe de Estado por una junta de gobierno, cuando se ha roto el orden constitucional, generalmente siguen a un golpe de Estado, cuando la función legislativa no está siendo ejercida por el Organismo Legislativo, estos son válidos solo por un lapso de tiempo y para los hechos de urgencia y necesidad que los motivan, y si es necesario que continúen en vigencia, deberán ser ratificados por el organismo legislativo.

#### 1.4.3.7 Los reglamentos

Aunque son emitidos por el Organismo Ejecutivo, se aceptan como fuente de derecho, dado que su función es desarrollar las respectivas leyes y en consecuencia sus normas van ajustadas a la ley que desarrolla.

#### 1.4.3.8 La costumbre

Se da cuando una regla de conducta es observada en forma constante y uniforme por



los miembros de una comunidad social, con la certeza de que esta conducta corresponde a una necesidad de orden jurídico, al analizar la costumbre se observa que existen al menos tres categorías:

- La costumbre que contradice o deroga una ley (contra legem).
- La costumbre que interpreta o que también complementa la ley (secundum legem)
- La costumbre que crea derecho, estableciendo una norma de conducta que debe ser observada por todos los componentes de la comunidad so pena de sufrir una penalización al transgredirla. No obstante, aunque en materia de derecho tributario, la costumbre no es fuente de derecho, sí constituye un instrumento de mucho valor para la interpretación de las normas fiscales, principalmente en el área rural.

#### 1.4.3.9 La jurisprudencia

La acepción más frecuente de jurisprudencia es el derecho que se manifiesta a través de fallos de los tribunales, en Guatemala se acepta después de cinco fallos reiterativos de situaciones iguales.

La otra acepción es que la jurisprudencia es la ciencia del derecho, también se acepta que la jurisprudencia es el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales.

En Guatemala son los tribunales de lo económico coactivo y los de lo contencioso administrativo quienes en última instancia dilucidan los problemas de carácter económico que surgen entre el Estado y los contribuyentes, pero en virtud del principio de legalidad y por la naturaleza del conflicto, los fallos de los tribunales no se pueden aceptar como fuente de derecho tributario, aunque pueden servir para la orientación en la interpretación y aplicación de las respectivas leyes.

#### 1.4.3.10 La doctrina



Cuando se presentan situaciones difíciles y controvertidas y se dificulta mantener la unidad del sistema legal dentro de la legislación positiva, de lo expuesto con los proyectos de ley del llamado paquete tributario elaborado por el gobierno, el cual antes de ser sancionado y aprobado, se realizaron estudios a nivel de diferentes grupos profesionales que fueron publicados en los medios de comunicación en los cuales se hicieron replanteamientos y modificaciones a las leyes tributarias, los cuales aún después de puestas en vigencia, dichos estudios todavía tienen actualidad con el objeto de interpretación de la ley y para posibles modificaciones futuras.

En conclusión y como consecuencia del principio de legalidad y reserva de ley tributaria, la única fuente formal directa del derecho tributario, es la escrita, la que ha seguido para su elaboración, los formalismos que exige la carta magna, y con ello sean positivas y vigentes.

### 1.5 Principios constitucionales de los impuestos

#### 1.5.1 Clasificación

Uno de los pilares del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad, el cual implica la sumisión a las características esenciales del orden jurídico.

Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

La moderna doctrina tributaria pregona que la idea de libertad, que rige actualmente la propia concepción de Estado, debe también estar presente en la relación de tributación. En este sentido la relación entre el contribuyente y el fisco es una relación

jurídica y no simplemente de poder, a pesar que su fundamento sea la soberanía estatal.



Siendo entonces la relación de tributación una relación jurídica y no meramente de poder, hay principios que la regulan, cuya eficacia es el resultado de la supremacía de la constitución y del efecto vinculante del conjunto de normas que en ella existe.

Efectivamente, la Constitución Política de la República de Guatemala establece en su Artículo 175 lo siguiente: “Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”. Esto es reafirmado por lo establecido en el Artículo nueve de la Ley del Organismo Judicial, que indica: Supremacía de la constitución. “Los tribunales de justicia observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala sobre cualquier otra ley o tratado internacional, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos ratificados por Guatemala, que tienen prevalencia sobre el derecho interno. Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.”

Es importante traer a cuenta que el propio Código Tributario reconoce la preeminencia de nuestra Constitución Política, al establecer en la parte conducente de su Artículo dos lo siguiente: “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en su orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. ...”

La existencia de los principios constitucionales tributarios establece los límites al poder tributario del Estado, al mismo tiempo, protege al contribuyente de los abusos estatales. Establece objetivamente, por otra parte, el establecimiento justo y equitativo de la carga tributaria y del gasto público.

En virtud de su carácter universal, algunos de esos principios pueden ser considerados comunes a todos los sistemas jurídicos o por lo menos, a los más

importantes. Se destacan entre estos, el principio de legalidad, de igualdad y de prohibición de confiscatoriedad.



Los principios constitucionales en materia fiscal de los que se va a hablar son:

#### 1.5.1.1 Principio de legalidad

Constitucionalmente debe confirmarse el postulado básico del derecho fiscal, relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo, dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, se está haciendo referencia a la llamada piedra angular de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino: nullun tributum sine lege – no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen –.

Sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos pueden hacer valer ante el posible abuso del fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detenta el poder público, pretendiendo utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Los dos enunciados a los que obedece el principio de legalidad son:

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- b) Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previamente y expresamente facultada pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esa misma ley les confieren.



El principio de legalidad no es exclusivamente tributario, pues se proyecta sobre todos los dominios del derecho y se formula genéricamente.

Se interpreta en el sentido de que nadie será obligado a hacer o dejar de hacer alguna cosa a no ser que sea en virtud de la ley.

Este dispositivo constitucional, impide que el Estado actúe como arbitro en sus relaciones con el individuo, que además está en su derecho de hacer todo aquello que la ley no le prohíbe.

A este respecto, vale la pena dejar anotado que: "El principio de legalidad es el principio básico del Estado de derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento."<sup>9</sup>

El principio de legalidad tributaria se origina, entonces, del principio de representatividad, pues la norma creadora del tributo es el resultado de la voluntad de la colectividad, a través de sus representantes en el Congreso.

Sin el perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, las autoridades, tienen prohibido exigir o aumentar tributo sin que la ley lo establezca. Es así como con este dispositivo constitucional, el contribuyente tiene la garantía que ningún tributo será instituido o aumentado sin la ley. Tan solo ésta, significa, la manifestación legítima de la voluntad del pueblo y a través de sus representantes en el Congreso, puede crear o aumentar el tributo.

Sin embargo, la legalidad de la imposición significa que la creación del tributo es establecer el hecho imponible a todos los demás elementos esenciales de la obligación tributaria – determinación de los sujetos pasivos, base imponible, tipo de gravamen –.

---

<sup>9</sup> Rodríguez Bereijo, Alvaro, *Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición*, Pág.58

El principio de legalidad es una regla básica del sistema tributario, una de las más importantes garantías en favor del contribuyente.



Al respecto del principio de legalidad nuestra Constitución Política de la República de Guatemala establece:

“Artículo 239. 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 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”.

En la historia constitucional, cuyo origen se remonta a la carta magna inglesa del año 1215, la reivindicación del poder del parlamento en cuanto a consentir los tributos,

fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos. Por otra parte, una de las bases fundamentales de los nuevos ordenamientos que ponen en vigencia los modernos Estados europeos surgidos en el siglo XIX fue precisamente ésa: la exigencia de consentimiento de la representación popular para la imposición. Ello porque los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas de los particulares.



Sobre este principio hay general acuerdo doctrinal. Sea que se piense que la producción de normas jurídicas es atribución exclusiva del Organismo Legislativo, y no del Organismo Ejecutivo (salvo que la propia Constitución le conceda a este último tal atribución), sea que se considere que tal facultad normativa del Organismo Legislativo se reduce a algunas materias expresamente delimitadas; hay acuerdo en ambas posiciones en cuanto a que la creación y percepción de tributos está dentro de las materias reservadas a la ley – se establece que es materia de competencia del Organismo Legislativo –.

Lo que actualmente se discute es la amplitud del contenido de la ley tributaria. Modernos tratadistas italianos opinan que la ley es sólo la base sobre la cual se ejerce la potestad tributaria. Para estos autores, basta con que la ley establezca algunos principios fundamentales, siendo luego integrada por el Organismo Ejecutivo, mediante delegación de facultades.

Puedo establecer que las delegaciones al Organismo Ejecutivo deben existir, pero estrictamente limitadas. El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limita a proporcionar directivas generales de tributación sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructura del tributo, el echo imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum. El principio de legalidad se aplica por igual en todos los tributos, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. Algunos autores han puesto en duda que la tasa necesite de una ley previa y sostienen que como las tasas derivan del poder de policía del Estado, del cual son accesorias, puede establecerse por simple decisión del

poder ejecutivo. Eso es insostenible, ya que la tasa, como sea visto precedentemente es un tributo, y como tal sólo la ley puede implantarlo.



La consecuencia fundamental del principio es, entonces, que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos y especialmente el hecho imponible, que debe ser típico.

El principio de legalidad rige, asimismo, para la determinación tributaria, por cuanto el obligado tiene el derecho de que el Estado ejerza la actividad determinativa dentro de los límites que señala la ley, en tal sentido, la determinación no es discrecional, como se pudiera pensar sino reglada.

En resumen el principio de legalidad es aquel también conocido como reserva de ley, es fundamental por que en él descansa el Derecho Tributario. Consiste en la obligación que tiene el Estado de crear impuestos que estén basados en ley, este principio evita la arbitrariedad del Estado de cobrar impuestos que no estén basados en ley, es decir que se necesita la aprobación por parte del Congreso y luego la sanción del Presidente de la República y su publicación.

Este principio se origina del *nulum tributum sine lege* – nulos son los tributos que no estén basados en ley – significa la sumisión del Estado en materia tributaria, contenido en el Artículo 239 constitucional.

#### 1.5.1.2 Principio de capacidad de pago

La Constitución Política de la República de Guatemala trata específicamente este principio en el primer párrafo de su Artículo 243 al establecer: “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. El principio de capacidad contributiva, tornase afín con el principio de justa repartición de la carga tributaria, pues expresa el entendimiento de quien tiene más, pague más

impuesto que aquellos que tienen poco. En otras palabras, quien goza de mayor riqueza debe, proporcionalmente, pagar más impuestos que aquellos que no tienen.



Se resalta que el principio constitucional afirma que no es siempre, de forma incondicional, pero siempre que posible, es decir, si fuese de la índole del impuesto, este deberá necesariamente ser graduado según la capacidad económica del contribuyente. En el sistema tributario, por tanto, la mayoría de los impuestos precisan tender el principio de la capacidad contributiva.

En suma, siempre y cuándo sea posible, todos los impuestos deben observar el principio de capacidad contributiva, que opera como un límite al poder tributario del Estado para cumplir con el ideal de justicia en la repartición de la carga tributaria.

#### 1.5.1.3 Principio de igualdad

Este principio constitucional nos informa que todos somos iguales delante de la ley, sin distinción de cualquier naturaleza, garantizando a nacionales y extranjeros residentes en el país, la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la propiedad.

Tal precepto constitucional, prohíbe cualquier diferencia entre personas, pues como ya citamos, todos somos iguales ante la ley.

El legislador, es el primer y primordial destinatario del principio de igualdad, queda impedido de crear normas arbitrarias o que establezcan privilegios. Constituye, por tanto, un principio informador de todo el sistema jurídico.

Es decir que no es permitido instituir tratamiento desigual entre los contribuyentes que se encuentran en una situación equivalente, quedando prohibida cualquier distinción en razón de la ocupación profesional o función que ellos ejerzan,

independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos.



El principio de igualdad tributaria expresado en esa regla constituye la proyección del principio general de igualdad en el derecho tributario. Principio por el cual todos son iguales delante de la ley. Este principio se presenta aquí como una garantía de tratamiento igualitario de todos que se encuentran en una situación igual, y de tratamiento desigual de todos aquellos. En resumen, el texto constitucional determina que el legislador trate igualmente a los iguales y, desigualmente, a los desiguales, prohibiendo las desigualdades artificiales, irracionales y arbitrarias que tengan como objetivo beneficiar o perjudicar ciertos contribuyentes a realizar auténticos valores del ordenamiento jurídico.

#### 1.5.1.4 Principio de generalidad

Es consecuencia directa de legalidad tributaria, todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley. Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad con el que frecuentemente suele confundirse. Se dice que una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, por eso y con toda razón se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, todos aquellos que realicen en algún momento un supuesto normativo. Una disposición es uniforme cuando debe aplicarse a todos por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita. Se estima que el principio de generalidad tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas, previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador del tributo de que se trate. No significa que todos deben pagar impuesto, sino los que tienen capacidad contributiva.



#### 1.5.1.5 Principio de proporcionalidad y equidad

Su significación conceptual, es de mayor importancia para determinar los lineamientos esenciales de nuestro sistema tributario, señala que los obligados a contribuir a los gastos público deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Se considera que la principal característica que toda ley tributaria, es de establecer contribuciones o tributos, que sean precisamente proporcionales y equitativos. No ha sido tarea sencilla determinar con exactitud cuando es un tributo proporcional y equitativo.

Establece este principio que para la validez, constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de dos requisitos fundamentales: primero que sea proporcional y segundo que sea equitativo. Si falta alguno de estos requisitos el impuesto será contrario a lo establecido por la constitución, ya que no se concede una facultad omnímoda.

Para una mejor comprensión, se explica cada uno de estos principios por separado:

En cuanto al principio de proporcionalidad, se establece que proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si, podemos decir, que la proporcionalidad es la correcta distribución entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ella gravados. Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el estado



confisque bienes a los ciudadanos. Los gravámenes deben estar de acuerdo con la capacidad económica, de las personas que tengan ingresos elevados y tributen en forma cualitativa superior a los medianos, y reducidos recursos; Este principio aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas en cada caso, haciendo que el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

En conclusión el principio de proporcionalidad se estructura dentro de nuestro derecho fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

- a) La capacidad económica de los ciudadanos a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.
- b) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.
- c) Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias.

En cuanto al principio de equidad, se debe entender una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley, de acuerdo a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancia.

Este significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; lo que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravables,



deducciones permitidas, plazos de pagos etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución con excepción de las tasas, cuotas o tarifas, las normas jurídico – tributarias no deben establecer distinciones.

En cuanto a las diferencias entre estos dos principios, se establece que la proporcionalidad equidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales. Se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

Esta vinculado con la economía general el país. Se relaciona con la posición concreta el contribuyente frente a la ley fiscal; atiende fundamentalmente, a las tasas, cuotas o tarifas tributarias. Se ocupa de los elementos del tributo; debe inspirarse en criterios de progresividad, se basa siempre en una noción de igualdad, persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional.

Es por excelencia la aplicación de la justicia en casos concretos, busca la desigualdad a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos.

Implica tratar igual a los iguales y desigual a los colocados en una situación desigual; existe en función de la percepción de ingresos exclusivamente, trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley.

Regula la capacidad contributiva de los ciudadanos, atiende a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones, así mismo se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos.

Además se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí, opera en atención a la capacidad contributiva del afectado y sólo opera con respecto a la persona que al ser sujeto pasivo de un mismo tributo, debe tener igual situación frente a la ley.



#### 1.5.1.6 Principio de irretroactividad de la ley tributaria

De una forma general, el ordenamiento jurídico prohíbe la retroactividad de la ley en el sentido de proteger situaciones jurídicas consolidadas por el tiempo, tales como el derecho adquirido, el perfecto acto jurídico y la cosa juzgada.

Sin el perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a las autoridades:

- a) en relación al conjunto de hechos imposables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera instituido o aumentado.

Este precepto constitucional, como se observa, prohíbe el cobro, por parte del fisco, de los tributos en relación a los hechos imposables ocurridos antes de la vigencia de la ley que los creo o aumento.

En otras palabras, el principio de irretroactividad de la ley tributaria prohíbe el retorno, en el tiempo y en el espacio, del cobro del tributo, la ley tributaria nunca deberá tener efecto sobre el pasado.

#### 1.5.1.7 Principio de anterioridad tributaria

Este principio es específicamente tributario debido a que apenas se proyecta al campo de la tributación. De conformidad con el mismo, en cada ejercicio financiero, ningún tributo será cobrado sin que la ley que lo creo o aumento haya sido publicada

antes de su inicio. Por tanto, la ley tributaria debe ser anterior al ejercicio financiero, en que el Estado recauda el tributo.



En nuestro país es regla general que el ejercicio financiero principia el primer día de enero prolongándose hasta el treinta y uno de diciembre de ese mismo año, existiendo así una perfecta coincidencia entre el año civil y el año fiscal.

El principio de anterioridad tributaria se torna una importante garantía para el contribuyente, pues posibilita el planeamiento anual de las diversas actividades económicas sin el inconveniente de la inseguridad y de la incerteza tributaria.

#### 1.5.1.8 Principio de prohibición de confiscatoriedad

El principio de la prohibición de confiscatoriedad es una garantía del contribuyente para soportar el peso tributario sin el sacrificio de su patrimonio. Este principio queda incorporado en el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: "Protección al derecho de propiedad. ... Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido."

Nuestra Constitución Política también establece en su Artículo 243 lo siguiente: "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 múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o mas veces, por uno o mas sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición."

El carácter de confiscalización del tributo debe ser avalado en función del sistema, es decir, de la carga tributaria de los tributos en su conjunto. Cabe al Poder Judicial, en el caso concreto, decir si un tributo es o no confiscatorio. En resumen, este principio

establece que el tributo debe ser un encargo que el contribuyente pueda pagar en el sacrificio del disfrute normal de sus bienes. Por esta razón es que no puede tener efecto confiscatorio.



#### 1.5.1.9 Principio de libertad de tránsito de personas y bienes

El principio de la libertad de tránsito de personas y bienes está consagrado en los Artículos 26 y 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establecen, en su orden:

“Artículo 26. Libertad de locomoción. Toda persona tiene libertad de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio nacional y cambiar de domicilio o residencia, sin mas limitaciones que las establecidas por la ley.”

“Artículo 39. Propiedad Privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.”

De acuerdo con estos preceptos constitucionales, el Poder Público está incapacitado para crear tributos que vengan a impedir el tránsito de personas o de bienes en beneficio de determinados Departamentos o Municipios y perjudicando otros localizados en regiones más distantes.

#### 1.6 Inmunidades tributarias

Las inmunidades, de acuerdo con las palabras de Aliomar Baleeiro, representan en las prohibiciones absolutas al poder de tributar de ciertas personas individuales o de ciertos bienes y a veces unas a otras. Las inmunidades hacen que las leyes ordinarias

se vuelvan inconstitucionales. Para ilustrar este apartado, la garantía establecida por la Constitución Política de la República de Guatemala para las iglesias de los diferentes cultos, estableciéndose en su Artículo 37 lo siguiente: "Personalidad jurídica de las iglesias. "... Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones."



Las inmunidades, por tanto, constituyen obstáculos como resultado de la regla constitucional a la acción de tributar del Estado. Aquello que es inmune no puede ser tributado.

Las inmunidades, para ser efectivas y para cumplir sus finalidades, deben ser amplias, de tal forma que ningún tributo se quede fuera de su alcance. No obstante ello, el citado dispositivo solo engloba a los impuestos, es decir, a las especies tributarias no vinculadas.

Finalmente, es vital observar que la inmunidad no se confunde con la exención, representan institutos jurídicos distintos. A propósito de la diferencia entre ambos Hugo de Brito Machhado dice: "La distinción esencial de la exención y de la inmunidad es la posición de esta última en el plano jerárquico superior. A partir de tal punto surgen consecuencias de mayor importancia... Exención es excepción hecha por la ley en la regla jurídica de la tributación ... Inmunidad es el obstáculo creado por una norma de la Constitución que impide la incidencia de la ley ordinaria de tributación sobre un determinado hecho, o en detrimento de determinada persona, o categoría de personas".

El principio que se analiza, representa para todo ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades del legislador fiscal. Cada vez que una norma jurídica tributaria lo contravenga de cualquier manera, automáticamente se reputa como inconstitucional y por ende carece de validez, legal.



## CAPÍTULO II



### 2. Impuesto

#### 2.1 Definición

El Artículo 9 del Código Tributario de la República de Guatemala (Decreto Numero 6-91 del Congreso de la República), determina que es tributo (previo a la definición de Impuesto), indicando que: “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.”

Luego, en su Artículo 11 define el Impuesto de la siguiente manera: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

En base a lo anterior, se establece que impuesto es un tributo caracterizado por hacer surgir obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario regido por el derecho público. No requiere contraprestación directa por parte de la administración, y surge exclusivamente como consecuencia de la capacidad económica del contribuyente. De esta manera, se puede definir la figura tributaria como una exacción pecuniaria forzosa para los que están en el hecho imponible.

El campo de las ciencias económicas que estudia los impuestos, es la finanza pública, mientras que en Derecho, la rama encargada de tal análisis es el derecho tributario o derecho fiscal (sinónimos).

Todo impuesto define un tipo impositivo, o valor generalmente porcentual que aplicado sobre una base imponible resulta en una liquidación, o importe específico que el contribuyente que se ajuste al supuesto del impuesto está obligado a satisfacer al órgano administrativo competente.

Los Estados recaudan impuestos para:

- Mantener las operaciones del mismo Estado.
- Influir en el rendimiento macroeconómico de la economía (la estrategia gubernamental para hacer esto es conocida como su política fiscal).
- Para llevar a cabo funciones del Estado, tales como la defensa nacional, y proveer servicios del gobierno como el pavimento de calles y el mantenimiento en el caso de la terracería.
- Para redistribuir los recursos entre los individuos de diversas clases dentro de la población. Históricamente la nobleza era mantenida por impuestos sobre los pobres. En sistemas de seguridad social modernos se intenta utilizar los impuestos en sentido inverso, manteniendo a las clases bajas con el exceso de las clases altas.
- Para modificar patrones de consumo o empleo dentro de la economía nacional, haciendo ciertos tipos de transacciones más o menos atractivas.

La recaudación de un impuesto para su gasto en un fin específico, por ejemplo el recaudamiento de un impuesto sobre el alcohol para sustentar directamente centros de rehabilitación del alcoholismo, es considerado un impuesto confiscatorio. Esta práctica es a menudo criticada por algunos economistas que consideran que el concepto es intelectualmente deshonesto ya que en la realidad el dinero es fungible.

Los economistas, en especial los neoclásicos, generalmente sostienen que todo impuesto distorsiona el mercado, resultando en ineficiencia económica. En consecuencia, los economistas han buscado identificar un sistema de impuestos que represente una distorsión mínima en el mercado. Una teoría popular es que el impuesto más económicamente neutral es el impuesto sobre la tierra.

El deber primario de un Estado es mantener y defender el título sobre la tierra, y por lo tanto (según la teoría) debe recaudar la mayoría de sus ingresos para este servicio



particular. Ya que los Estados también resuelven disputas comerciales, esta doctrina es a menudo usada para justificar un impuesto sobre la renta o impuesto al valor agregado. Otros sostienen que la mayoría de las formas de impuestos son inmorales debido a su naturaleza involuntaria.



## 2.2 Clasificación

### 2.2.1 Directos

Los impuestos directos se aplican de forma directa sobre el patrimonio, afectando principalmente los ingresos o pertenencias tales como la propiedad de autos o casas. También se aplican directamente sobre la renta mediante la aplicación de un porcentaje sobre ésta. El impuesto directo más importante es el Impuesto Sobre la Renta.

### 2.2.2 Indirectos

Los impuestos indirectos afectan a personas distintas del contribuyente. En otros términos, el contribuyente que enajena bienes o presta servicios, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Dentro de éstos se encuentra el Impuesto al Valor Agregado (IVA), impuesto al consumo de las personas y empresas) y los impuestos especiales a gasolinas, alcoholes y tabacos. Estos últimos suelen llamarse impuestos internos en algunos países e incluso llegan a gravar artículos denominados "suntuosos" como, por ejemplo, pieles naturales.

### 2.2.3 Personales

Impuestos personales o subjetivos:

Son los que consideran la situación personal o económica del contribuyente (Ganancias). Aquel cuyas normas de imposición y liquidación se establecen no

solamente por la materia que es objeto de la contribución, sino de manera preponderante por razón de las circunstancias de la persona que ha satisfecho.



#### 2.2.4 Reales

Impuestos reales u objetivos: no tienen en cuenta la situación personal o económica del sujeto responsable del pago del impuesto (impuesto a los inmuebles).

El que se establece tomando como criterio para el gravamen tan sólo los bienes o derechos sobre los cuales recae, sin experimentar aumentos o reducciones por circunstancias individuales, familiares o nacionales. Se contrapone al impuesto personal. La contribución territorial puede citarse como característico del impuesto real.

#### 2.2.5 Ordinarios

Todo el que forma parte de los ingresos normales de la Hacienda Pública, y que subsiste a través de los diversos ejercicios anuales.

#### 2.2.6 Extraordinarios

El de carácter excepcional en su exacción, o de cuantía recargada transitoriamente, para subvenir a una especial necesidad de la administración; como una guerra, realizar alguna obra importante, etc.

#### 2.2.7 Único

En su famoso libro "Progress and Poverty", Henry George, un ilustre orador y escritor, propuso que fueran abolidos todos los impuestos sobre el trabajo y el capital (p.e. renta, IVA, sucesiones; edificios y mejoras sobre el terreno; agricultura, comercio y demás actividades productivas). Señaló que los ingresos del Tesoro Público deben ser

obtenidos solamente de un impuesto único sobre la base del no ganado valor del suelo, es decir no creado por quien lo posee como propietario, toda vez que deriva de factores tales como la concentración de población urbana, así como de la existencia de equipamientos públicos: dispensarios, hospitales, buenas escuelas, bibliotecas, guardia municipal y bomberos; y también de buenas comunicaciones, parques, jardines, estadios deportivos, teatros, auditorios y otras oportunidades de solaz. Incluso de paisaje y clima.



Es indudable que cuando sea adoptado el plan que proponen los defensores del impuesto único la liberación de gravámenes y trabas sobre la producción, combinada con una drástica reducción del precio de los terrenos, dará lugar a un "boom" en la construcción de viviendas y a un extraordinario desarrollo de la industria, con la consiguiente desaparición del paro obrero y la entrada en una era de prosperidad nunca vista hasta ahora.

### 2.3 Los arbitrios

La ley los define como: "Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades". Esta definición legal indica su naturaleza impositiva con la que se arbitran fondos para los gastos públicos de las municipalidades, generalmente en beneficio de las comunidades, y cuyo producto no debiera tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación, pero en la realidad aún cuando se satisfacen por el contribuyente de manera obligatoria y en forma definitiva generalmente no existe expectativa de contraprestación.

Por el principio de legalidad, un arbitrio debe ser establecido, modificado o derogado por medio de un procedimiento legislativo, sujeto a una ley específica, como una función exclusiva del congreso de la república. La iniciativa de un anteproyecto de ley en esta materia corresponde a una o a varias municipalidades quienes deberán presentarla al organismo ejecutivo, quienes a su vez en ejercicio de su derecho de presentar iniciativas de ley, lo debe remitir al organismo legislativo como parte del proceso de formación y sanción de la ley, para que esta entre en vigencia y sea

positiva. Ejemplo: Pago por emisión de documentos públicos, pago por servicio de instrucción pública, pago por registro de propiedades, etc.



Ejemplo de un cobro ilegal que exigen las municipalidades actualmente es el cobro de tasa municipal en los recibos por servicio de energía eléctrica, porque la llamada tasa, no está contemplada en la ley.

## 2.4 Las contribuciones especiales

Son aquellas que tienen como determinante del hecho generador del tributo, el o los beneficios obtenidos por el contribuyente con motivo de la ejecución de una obra o de la prestación de un servicio público de interés general, esto quiere decir que la contribución especial se paga, no por el servicio que presta el Estado, sino por el beneficio específico que reciben determinadas personas por la prestación de este servicio.

Las contribuciones especiales son definidas por la ley así: "Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivados de la realización del obras públicas o de servicios estatales". Artículo 13 primer párrafo del Código Tributario.

Para comprender mejor las contribuciones especiales, a continuación se presentan algunas definiciones de los siguientes autores:

- Las contribuciones especiales son las compensaciones pagadas con carácter obligatorio al organismo público con motivo de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietario de bienes inmuebles.

En conclusión las contribuciones especiales son las contribuciones que se dan para sufragar los gastos por obras o servicios que benefician específicamente a un grupo de

personas a quienes se les distribuye equitativamente los gastos incurridos.



## 2.5 Las contribuciones por mejoras

Son las que establece el Estado a través de órganos específicos para sufragar los costos de aquellas obras públicas que incrementen el valor de las propiedades, es decir que producen una plusvalía inmobiliaria, la ley define las contribuciones por mejoras de la siguiente manera: “Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria o tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor inmueble beneficiado”. Artículo 13 segundo párrafo del Código Tributario.

En conclusión las contribuciones por mejoras son los pagos que se hacen a las municipalidades por obras que se realizan y que dan más valor económico a los inmuebles, como las calzadas, puentes, pavimentaciones, alcantarillados, drenajes, etc.

## 2.6 Determinación de los impuestos

### 2.6.1 Definición

Tributo, carga fiscal o prestaciones en dinero y/o especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos. El término tributo es de carácter genérico y ello significa todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el Estado en el uso de su potestad y soberanía.

Los diferentes conceptos específicos del tributo son de sutiles consideraciones, por

lo que generalmente se utilizan indistintamente; sin embargo, podríamos tratarlos de definirlos así:



➤ Impuestos (Nacional, Departamental o Municipal)

Obligación pecuniaria que deben cumplir los contribuyentes sujetos a una disposición legal, por un hecho económico realizado sin que medie una contraprestación recíproca por parte del Estado, perfectamente identificado con la partida tributaria obligada (Impuesto Sobre la Renta, Sucesiones y Donaciones, Impuesto al Valor Agregado, etc).

➤ Tasas

Proviene imperativamente en relación a algún servicio público reservado al Estado, y que a diferencia del concepto de Impuesto, si se identifican tanto la partida como la contrapartida de la vinculación tributaria. (Timbre Fiscal, Registro Público, Aduana, Arancel Judicial, etc.).

➤ Contribuciones

Tributo destinado a financiar el costo alguna actividad estatal, sea un servicio de previsión social con la contraprestación de obtener un beneficio, generalmente de obras públicas. (De mejoras o del seguridad social).

## 2.7 Clasificación legal de los sujetos de la relación tributaria

### 2.7.1 Sujeto pasivo

Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, puede ser en calidad de contribuyente o de responsable.

2.7.2 De oficio

Es el Estado o el ente público acreedor del tributo





## CAPÍTULO III



### 3 Formas de extinción de la obligación tributaria

#### 3.1 Definición

En el tema de la extinción de la obligación tributaria, se plantea la cuestión de la distinción entre derecho tributario material y derecho tributario formal. Así, las normas de derecho tributario material o sustantivo regulan las distintas formas o modos de extinción de la obligación tributaria – pago, confusión, compensación, condonación y prescripción –; mientras que las normas de derecho tributario formal regulan el procedimiento a seguir por los sujetos de la obligación tributaria para que tal extinción, en sus distintos modos, pueda producirse, procedimiento de pago en período voluntario, procedimiento para aplicar la compensación, procedimiento en vía de apremio, etc.

#### 3.2 Clasificación y regulación legal

De acuerdo al Artículo 35 del Decreto 6 – 91 del Congreso de la República, Código Tributario, la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- a) Pago.
- b) Compensación
- c) Confusión
- d) Condonación o remisión.
- f) Prescripción.



### 3.2.1 El pago

El pago no adopta en el derecho tributario una estructura diversa a la que tiene como modo general de cumplimiento de las obligaciones, constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral por responder a obligaciones de derecho público que surge exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades. Es cumplir por parte del contribuyente la obligación tributaria que le impone el Estado.

De este modo se establece que el pago es el cumplimiento de la prestación, la entrega de una suma de dinero, establecida en la obligación tributaria.

“El pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral por responder a obligaciones de derecho público que surge exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades. Es el cumplimiento del sujeto pasivo cuando satisface a favor del sujeto activo la prestación tributaria. Es cumplir por parte del contribuyente la obligación tributaria que le impone el Estado.”<sup>10</sup>

De las distintas formas de extinción de las obligaciones, el pago ha sido considerado tradicionalmente, junto con la compensación, la única forma en que la obligación tributaria se adecua al fin que fue creada:

En cuanto a los requisitos del pago se establecen; de lugar, de tiempo, exigibilidad de pago, y, comprobación de pago:

➤ Requisito del lugar:

El pago debe de hacerse en las oficinas recaudadoras que tengan jurisdicción sobre el domicilio del contribuyente.

---

<sup>10</sup> Najera Flores, Lizett, **Formas de extinción de la obligación tributaria**, Pág.1



➤ Requisito de tiempo:

El cumplimiento de la obligación tributaria debe hacerse en el tiempo indicado en la ley, no deben existir arbitrariedades ni caprichos de la administración.

➤ Requisito de exigibilidad de pago

Significa que el ente público titular del crédito tributario debe estar legalmente facultado para cobrar al deudor del tributo el pago de la prestación.

➤ Requisito de comprobación de pago

Quien haga efectivo el pago tiene derecho a exigir o a obtener de las oficinas recaudadoras el recibo oficial, comprobante o constancia de que se ha hecho el pago.

Ahora, debe aclararse que empieza a abrirse campo en la doctrina la distinción entre obligación tributaria en sentido estricto y obligación contributiva. Así, en un impuesto indirecto con repercusión, lo que paga el consumidor al titular del derecho de repercusión es una obligación contributiva, directamente ligada al deber de contribuir consagrado constitucionalmente, mas no es una obligación tributaria en sentido estricto o tradicional. De este modo, el pago habría que entenderlo como cumplimiento de la prestación en que consiste esta obligación contributiva.

En sentido análogo, como sostiene la doctrina moderna sobre la exención tributaria, el hecho exento no es más que una modalidad del hecho imponible, es necesario entender que el hecho imponible o, más precisamente, el hecho sujeto, se caracteriza por generar un efecto más general que el de la obligación tributaria en su sentido tradicional, o el del no pago de ésta. Tal efecto es, precisamente, la afectación de cierta riqueza a determinados fines, los cuales son públicos en cuanto suponen una valoración por parte de los representantes de la colectividad. De este modo, una exención por donaciones hechas a una fundación, por ejemplo, genera una obligación

contributiva más no una obligación tributaria. Tal obligación contributiva sería la de destinar una determinada suma de dinero a una fundación, el cumplimiento de la cual sería sustancialmente diverso que el pago tradicional de la obligación tributaria. Llevada a una elaboración doctrinal aun en desarrollo, el pago de la obligación tributaria en su sentido jurídico.



Es así como el Decreto 6 – 91 del Congreso de la República, Código Tributario, establece textualmente al respecto:

“Artículo 36. Efecto del pago. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación”.

“Artículo 37. Pago por terceros. El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. El tercero se subrogará sólo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos”.

En estos casos, sólo podrán pagarse tributos legalmente exigibles, en el recibo que acredite al pago por terceros, se hará constar quién lo efectuó.

“Artículo 38. Forma de pago bajo protesta y consignación. El pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique”.

El importe de la deuda tributaria puede ser consignado judicialmente por los contribuyentes o responsables, en los siguientes casos:

- 1 Negativa a recibir el pago o subordinación de éste al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesorio; o adicional, no ordenado en una norma tributaria.



- 3 Subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas, *sin fundamento en una norma tributaria, declarada improcedente la consignación en todo o en parte, se cobrará la deuda tributaria, los intereses y las sanciones que procedan.*

Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá al 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 o abono que proceda.

“Artículo 39. Pagos a cuenta. En los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor.”

En este caso el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando como referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año.

La determinación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento del respectivo período anual de imposición, en la fecha, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación al tributo definitivamente establecido.

“Artículo 40. Facilidades de pago. La administración tributaria podrá otorgar a los contribuyentes facilidades de pago de impuestos, hasta por un máximo de doce meses, siempre que así lo soliciten antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación.



En casos excepcionales, plenamente justificados, también podrán concederse facilidades después del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, intereses y multas. En el convenio podrá establecerse que, si no se cumple con los bonos fijados, quedará sin efecto cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado.

No podrán concederse facilidades de pago a los agentes de retención o de percepción, respecto de los impuestos retenidos o percibidos; salvo casos de fuerza mayor o fortuitos que afecten el cumplimiento normal de la obligación, ni cuando se trate de impuestos que se estuvieren cobrando por la vía judicial, salvo convenio o transacción celebrado con autorización o aprobación del ejecutivo por acuerdo gubernativo.

Por el impuesto adeudado desde la fecha del vencimiento legal fijado para realizar su pago, hasta la fecha de la cancelación de cada una de las cuotas que se otorguen, se causará el interés tributario resarcitorio que establece este Código, sobre el respectivo saldo, sin perjuicio de la obligación de pagar los recargos y multas que correspondan.

El convenio de pago por abonos que se suscriben entre el contribuyente o responsable y la superintendencia de administración tributaria, deberá garantizar los derechos del fisco y constituirá título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente de cancelación”.

“Artículo 41. Retenciones. Las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los registros mercantiles o civil, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique”. No obstante lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la administración tributaria que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su

vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La Administración Tributaria deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente.



“Artículo 42. Aplicación del pago de las cuotas y extinción de la prórroga y facilidades de pago. Concedida la prórroga o facilidades de pago, las cuotas acordadas se aplicarán en primer lugar al pago de los intereses causados y luego, al pago del tributo”.

En caso de que el deudor incumpla el pago de dos cuotas consecutivas, la prórroga concedida terminara y la Administración Tributaria exigirá el cobro del saldo adeudado por la vía económico coactiva.

El pago debe hacerse a un sujeto legitimado para cobrarlo, a fin de que produzca sus efectos liberatorios.

En este sentido existen dos conceptos básicos que definen dos tipos de sujetos legitimados para el cobro: la competencia y la autorización.

La competencia presupone que sea el mismo acreedor de la obligación tributaria quien cobre. Es decir, la administración pública tributaria a través de los órganos con competencias recaudatorias. La competencia sirve para fijar los límites de las facultades recaudatorias de cada uno de ellos cuando es la administración acreedora.

La doctrina suele plantearse el problema de los efectos liberatorios del pago hecho ante un órgano incompetente. En ese sentido, se distingue entre dos supuestos de incompetencia: la incompetencia absoluta o manifiesta y la incompetencia relativa.

La primera supone una desviación total y absoluta de las reglas de competencia: por ejemplo, el pago del impuesto sobre la renta hecho ante el Ministerio de Finanzas Públicas.



Los supuestos de incompetencia relativa se producen cuando un órgano de la superintendencia de administración tributaria SAT al que están atribuidas algunas funciones recaudatorias no aparece, sin embargo, específicamente facultado para el percibo de una determinada exacción, para cuyo cobro es competente un órgano distinto de la superintendencia administración tributaria SAT.

Sólo cuando el pago se efectúe ante un órgano con incompetencia relativa deberá entenderse que surte efectos liberatorios para el deudor.

La autorización, en cambio, presupone una tercera persona o ente sin competencias recaudatorias que, sin embargo, viene habilitada por Ley o Decreto para el cobro.

Así, por ejemplo, para el cobro de los tributos gestionados por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT muchas veces se autoriza a los bancos del sistema para que procedan al cobro.

En el caso de la autorización, la doctrina entiende que ésta se da o no se da, por lo que no cabe distinguir entre supuestos de no autorización absoluta y de no autorización relativa.

#### 3.2.1.1 Sujetos legitimados para el pago

“El Artículo 36 del Código Tributario establece que el pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables”

- a) Sujeto activo: Por excelencia el Estado como consecuencia del poder tributario que el ejerce.
- b) Sujeto pasivo: Toda persona individual y jurídica que se encuentra obligada a cumplir con la deuda tributaria.



### 3.2.1.2 Objeto del pago

El objeto del pago es la entrega de una suma de dinero, aunque ésta se produzca indirectamente mediante el empleo de efectos timbrados o de títulos valores.

Es realización de la prestación que consiste en la obligación tributaria. Extinguir la obligación entregando la prestación debida.

En principio, como en toda obligación, el pago ha de reunir las condiciones de identidad, integridad e indivisibilidad:

- La identidad plantea que debe entregarse la prestación que es el objeto de la obligación tributaria y no otra; si lo que se debe es dinero se debe entregar dinero.
- La integridad plantea que la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha.
- La indivisibilidad, por su parte, plantea que no debe hacerse el pago parcialmente, salvo que lo acepte la ley o en virtud de algún convenio expreso; tal el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles que admite que el pago sea por trimestre.

### 3.2.1.3 Confusión

La obligación tributaria también se puede extinguir por confusión y esta se da cuando las calidades de deudor y acreedor se dan en la misma persona.

Con respecto a la confusión, establece nuestro Código Tributario, textualmente lo siguiente:

“Artículo 45. Concepto. La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación”.



#### 3.2.1.4 Compensación

Se produce la compensación cuando dos personas llegan a ser recíprocamente deudores y acreedores por igual cantidad. En el caso particular que nos ocupa encontramos al Estado como acreedor y al contribuyente como sujeto pasivo.

Siempre en el Código Tributario, encontramos al respecto:

“Artículo 43. Compensación. Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los mas antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la administración tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria”.

“Artículo 44. Compensación especial. El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la administración tributaria. La petición se hará ante el ministerio de finanzas públicas”.

#### 3.2.1.5 Condonación

Es el perdón de la deuda concedido por el acreedor. Este principio se basa en que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte las prestaciones que le son debidas, excepto aquellos casos en que la ley lo prohíbe, con respecto a la condonación la sección quinta, del Código Tributario establece que:



“Artículo 46. Condonación. La obligación de pago de los tributos causados puede ser condonada o remitida por Ley”.

Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el presidente de la república, de conformidad con lo establecido por el Artículo 183, inciso r, de la Constitución Política de la República de Guatemala, sin perjuicio de las atribuciones propias del congreso de la república y lo establecido en el Artículo 97 del Código Tributario.

### 3.2.2 Prescripción

Se da cuando desaparece la obligación por el mero transcurso del tiempo. Es un modo de extinción de los derechos que se produce por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley.

La prescripción extingue la acción cuando transcurre cierto tiempo sin que sea ejercitada, porque se supone que el titular del derecho no se interesa por su ejercicio y lo abandona.

Nuestro Código Tributario en su Artículo 47 establece que la prescripción puede operar a favor del contribuyente o a favor de la administración pública.

En la sección sexta, del Decreto Número 6 – 91 del Congreso de la República de Guatemala, establece:

“Artículo 47. Plazos. El derecho de la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en



cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas”.

“Artículo 48. Prescripción especial. No obstante lo establecido en el artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la administración tributaria”.

“Artículo 49. Compuo de los plazos de la prescripción. Los plazos establecidos en los Artículos 47 y 48 de Código Tributario, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo”.

“Artículo 50. Interrupción de la prescripción. La prescripción se interrumpe por:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la administración tributaria. En este último caso, la misma se efectuará conforme lo que establecen los Artículos 103 y 107 de este Código. La notificación de conferimiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción.
2. La notificación de resolución por la que la administración tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma.
5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.



6. La notificación de acción judicial promovida por la administración tributaria. *Resuelta definitivamente la misma, el plazo de la prescripción comenzará a computarse de nuevo, salvo si el demandado fuere absuelto o el acto judicial se declare nulo.*
7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. *Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.*

El efecto de la interrupción es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción.

“Artículo 51. Renuncia a la prescripción. Se entiende renunciada la prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si paga total o parcialmente la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso”.

“Artículo 52. Prescripción de obligaciones accesorias. La prescripción de la obligación principal extingue las obligaciones accesorias”.

“Artículo 53. Acción o excepción de prescripción. La prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la administración tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece este Código. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente de la superintendencia de la administración tributaria o quien desarrolle sus funciones conforme a la ley”.



Se establece que la prescripción se da cuando desaparece la obligación por el mero transcurso del tiempo es un modo de extinción de los derechos que se produce por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley.

La prescripción extingue la acción cuando transcurre cierto tiempo sin que sea ejercitada, porque se supone que el titular del derecho no se interesa por su ejercicio y lo abandona.

Las clases de prescripción son:

- a) A favor del contribuyente; y,
- b) La que opera a favor de la administración tributaria

## CAPÍTULO IV



### 4 La realización jurídica tributaria

#### 4.1 Denominaciones

Con el objeto de no perderse al encontrarse con tantas denominaciones que la doctrina da a la relación jurídica tributaria, lo cual en cualquier circunstancia o en cualquier momento dado pueden crear confusión para los investigadores de los temas del derecho tributario, a continuación se exponen las denominaciones más generalizadas que se encuentren en los textos doctrinarios de diversos autores:

- |   |                    |
|---|--------------------|
| - Obligación tributaria,                  | Giulliani Fonrouge |
| - Deuda tributaria,                       | Gianni             |
| - Relación de deuda tributaria            | Carretero Pérez    |
| - Crédito impositivo                      | Blumestein         |
| - Relación jurídica tributaria sustancial | Jarach             |
| - Relación jurídica tributaria principal  | Héctor Villegas    |

Aún cuando cada autor tiene su forma personal y motivos fundamentales para denominar a la relación jurídica tributaria, la situación que origina el hecho es siempre la misma en cualquier latitud del mundo.

La legislación guatemalteca indica que es un vínculo jurídico de carácter personal: 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. Código Tributario, Artículo 14 primer párrafo.

#### 4.2 Definiciones

Cuando se realizan o materializan los diversos supuestos enunciados en las leyes, entonces se da origen al nacimiento de relaciones jurídicas, es decir, vínculos de carácter jurídico que tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de las prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar entre dos personas, por una parte la acreedora a quien la ley otorga el derecho de exigir el cumplimiento de la prestación (el fisco como persona jurídica), y por otra parte la deudora a quien la ley obliga a efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar (la persona contribuyente); a estos vínculos entre el ente que exige y el contribuyente que debe cumplir se le llama en forma amplia relación jurídica tributaria.

Dentro del universo de relaciones jurídicas existentes, hay una que se manifiesta con una particularidad claramente diferenciada, y es la que tiene como consecuencia el fenómeno tributario, y está referida concretamente a la obligación impuesta sobre el ciudadano de contribuir en forma dineraria a sufragar los gastos de la administración pública y el consiguiente derecho del ente estatal a exigir esta contribución.

Es el vínculo jurídico obligación al que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación". En todas las definiciones el sentido de la relación jurídica tributaria es el mismo: Frente a un ente que tiene la pretensión y tiene el poder de exigir, coexiste un individuo que tiene la obligación de satisfacer esa pretensión aunque sea en contra de su voluntad.

En cuanto a la discusión de la doctrina de que si el real contenido de la relación



jurídica tributaria es compleja o por el contrario es simple, se tienen dos corrientes o tesis: Una afirma que la relación jurídica tributaria es compleja porque de ésta se derivan por un lado poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera a los que corresponden obligaciones positivas y obligaciones negativas y con carácter más específico el derecho del ente público de exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad del impuesto a la que está obligado, es decir, que de un lado se dan derechos y obligaciones del fisco, y por el otro dan derechos y deberes a favor de los contribuyentes.

La otra corriente o tesis no acepta la ponencia anterior y afirma que la relación jurídica tributaria es una simple relación obligacional, y que las relaciones que coexisten a su lado son completamente diferentes y ni siquiera hay una identidad de sujetos, muchas veces el titular del crédito tributario y los responsables de entregar el tributo o el verdadero contribuyente son entidades o personas diferentes, ejemplo: Quien debe soportar supervisiones o verificaciones y están obligados a informar o llevar determinados libros no son forzosamente los que realmente pagan el tributo y en muchos casos deben presentar declaraciones sin ser contribuyentes.

#### 4.3 Características

Dentro de las características de la relación jurídica tributaria están:

- Coordinación entre las nociones de relación jurídica tributaria y potestad tributaria

Cuando se lleva a cabo la aplicación de las leyes tributarias a un conglomerado de habitantes del país, en ese momento ya no hay potestad tributaria, porque esta potestad se agotó en el proceso de creación de la ley y su puesta en vigencia, sino lo que existe es el ejercicio de la pretensión crediticia tributaria del Estado en su calidad de sujeto activo representado por el fisco, con relación al contribuyente en su calidad de sujeto pasivo quien debe obligatoriamente hacer efectiva la prestación pretendida, es decir que debe pagar el tributo.



En este contexto la acción de los entes del Estado desarrollan no sólo la previsión contenida en las normas, sino una actividad ejecutora del cobro de la prestación, en el ejercicio de su poder imperio, asumiendo el carácter de acreedor del tributo, basado en la ley que preceptúa: "Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo". Artículo 17 del Código Tributario. Se manifiesta entonces el poder imperio de Estado, la voluntad soberana del Estado plasmada en ley, pero, el acto de cobranza es solamente el ejercicio del derecho que la ley concede a los entes estatales.

- Debe existir un destinatario legal tributario

El destinatario legal del tributo es el individuo en relación al cual se configura el hecho imponible, es quien ejecuta el acto, o se encuentra en la situación de hecho que la ley ha previsto como un presupuesto hipotético y condicionante del pago del tributo.

El destinatario legal es quien entrega el o hace efectivo el tributo ante el órgano estatal, pero no siempre el mandato de pago va dirigido a él, porque se dan situaciones en que el destinatario legal no es precisamente el sujeto pasivo (el que realmente desembolsa el dinero), de la relación jurídico tributaria.

- El destinatario legal tributario debe ser un particular

Dentro de la gama de destinatarios legales, los órganos que pertenecen al Estado no pueden tener esta calidad, la base legal para fundamentar esta característica se encuentra en la ley, en cuanto a la confusión, así: "La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación". Artículo 45 del Código Tributario.

- La relación jurídica tributaria se establece entre personas

Es claro que en ningún momento una cosa u objeto, aunque esté gravado con



un impuesto, está obligado a efectuar el pago del tributo, pero si el propietario adquirente, por lo que la relación jurídico tributaria se da entre personas, por ejemplo cuando un importador interna mercaderías en el territorio de Guatemala, los impuestos de importación gravan a mercaderías, pero el obligado al pago del tributo es el importador y no la mercadería por si misma.

#### 4.4 Elementos

La relación jurídica tributaria está constituida por elementos que le son fundamentales y sin los cuales perdería su esencia y contenido, éstos son:

##### 4.4.1 Personal

El elemento personal de la relación jurídica tributaria, se compone de sujeto activo y sujeto pasivo.

##### 4.4.1.1 Sujeto activo

Este elemento es el ente o entes al que la ley otorga el derecho de percibir la prestación pecuniaria, la forma material del tributo que es el dinero, es cualquier institución del Estado ya sea descentralizada, autónoma o semiautónoma, en general cualquier entidad pública que esté facultada por la ley para recaudar tributos.

De acuerdo con la disposición legal, que indica, sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Artículo 17 del Código Tributario. La ley le confiere la soberanía tributaria al Estado, cuya manifestación es poder tributario en virtud del poder imperio del mismo Estado y ningún particular puede oponerse o quedar exento de la disposición legal, como lo indica la carta magna en el Artículo 153: "Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república". De acuerdo con

esta disposición constitucional, ni aún los extranjeros se encuentran exentos de pagar impuestos cuando se hallen dentro del territorio de la república de Guatemala.



#### 4.4.1.2 Sujeto pasivo

Es la persona que por obligación de la ley satisface el tributo, en virtud de su situación de sometimiento al poder tributario, comúnmente llamada contribuyente.

La ley lo define de la siguiente forma: "Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". Código Tributario, Artículo 18.

#### 4.4.1.3 Contribuyente

Es el destinatario legal tributario quien por mandato de la ley está obligado a pagar el tributo por si mismo, porque es él mismo quien cumple con la condición plasmada en el supuesto de la ley tributaria.

La ley define al contribuyente como: "Obligado por cuenta 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". Código Tributario, Artículo 21.

#### 4.4.1.4 Responsable solidario

Cuando a la par del contribuyente se ubica una tercera persona, que es ajena al hecho generador de la obligación tributaria y que sin embargo tiene la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, en este rubro se encuentran aquellas personas que administran o disponen de los bienes de los contribuyentes, los que por su función, oficio o profesión participen en actos u operaciones que son considerados como



hechos imponibles y también los que funjan como agentes de retención y de recaudación.

#### 4.4.1.5 Sustituto

Llamado también sujeto pagador, es la persona ajena a la realización del hecho imponible pero que por disposición de la ley se sitúa en el lugar de destinatario legal tributario, es quien paga el tributo en lugar del contribuyente, generalmente esta figura se encuentra en la existencia de impuestos indirectos.

#### 4.4.2 El hecho generador

Llamado también hecho imponible o causa, se da cuando en determinado lugar y tiempo se produce un acto o hecho que materializa el presupuesto legal hipotético y condicionante, que da el derecho al Estado a pretender el pago de la obligación jurídica, de la persona que realizó la acción que da origen al tributo.

Para que una acción se considere hecho generador, debe constar de los siguientes elementos:

- La descripción objetiva de un hecho o situación
- Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos
- El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible

Todo hecho generador para que pueda dar nacimiento a la obligación impositiva, debe estar contenido en una norma jurídica tributaria, basada en el principio de legalidad tributaria.



#### 4.4.3 El objeto impositivo

Llamado también elemento finalista, porque todos los tributos persiguen una finalidad de carácter económico. Todos los tributos sin importar modalidad que adopten llevan en si mismo el objeto que desean gravar, reflejado en la ley que le da el poder imperio del Estado y cuya finalidad es obtener el pago de la pretensión que le otorga el derecho concedido. El objeto de los tributos puede ser:

- La renta
- El patrimonio
- El capital
- Los actos formales

La clasificación de los objetos con tributos puede ser más extensa y depende del país y de su respectivo órgano legislativo, aquí se propone la anterior porque son los más conocidos y frecuentes en el medio guatemalteco.

#### 4.4.4 El cuantitativo

Este elemento es llamado también base o cuota y se expresa en términos monetario en estrecha relación con el objeto de la imposición, porque derivado del valor que se le asigne al objeto impositivo, será calculado el monto de este elemento cuantitativo.

Como ejemplo más común se tiene que para calcular el Impuesto Unico sobre Inmuebles (IUSI), será el valor del inmueble el determinante cuantitativo del impuesto, contrario a otro tipo de impuestos que son fijos para todos lo bienes como el Impuesto



al Valor Agregado (IVA), que grava el consumo de bienes a una tasa fija del doce por ciento independientemente del monto de la transacción.

#### 4.4.5 El impositivo

También llamado base impositiva, es el elemento que el contribuyente debe pagar al sujeto activo de la relación tributaria, es el porcentaje que se debe calcular sobre las rentas obtenidas, sobre el valor de la mercancía, sobre el valor del contrato, sobre bienes declarados, etc., los porcentajes varían de acuerdo con el negocio o transacción de que se traten y por la ley tributaria que las regule, por ejemplo, sobre la venta de bienes, la base impositiva es del 12% de IVA, sobre el valor del bien, mientras que en los contratos de valor indeterminado el sujeto pasivo pagará el tres por ciento de timbres fiscales.

#### 4.4.6 El temporal

Este elemento es el indicador del momento real en que se produce el hecho generador de la obligación tributaria, el momento en que nace a la vida jurídica la obligación de pagar tributo.

La ley guatemalteca contempla tres momentos en que se produce el hecho generador de la obligación, como se analiza en los Artículos 32 y 33 del Código Tributario, que señalan acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efecto:

- a) En los casos que el presupuesto legal esté constituido solo por hechos materiales desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzcan los efectos que normalmente le corresponde; y
- b) En los casos que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de



carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionado o constituidos respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable, Código Tributario, Artículo 32, y acto jurídico condicionado. Si el hecho generador fuera un acto o negocio condicionado, producirá efectos tributarios: primero: desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria. Segundo: Al cumplirse la condición, si esta fuera suspensiva, Código Tributario, Artículo 33.

En suma ningún habitante del país puede evadir su responsabilidad ciudadana derivada de su vínculo jurídico tributario con el Estado, en condiciones de legalidad, salvo, que el individuo realice sus transacciones al margen de la ley.

#### 4.5 El principio de legalidad y el impuesto de herencias, legados y donaciones

Este rubro se encuentra plenamente contemplado en el Decreto 431 del Congreso de la República, Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; la cual literalmente establece en su Capítulo III, denominado “De la liquidación del impuesto sobre herencias, legados y donaciones por causa de muerte”

“Artículo 36. El impuesto se causa desde la fecha de fallecimiento del causante o de la declaratoria de la muerte presunta del ausente. Dicho impuesto deberá pagarse dentro de los plazos que fija la presente Ley, pero para la estimación de su cuantía, se tomará como base el valor que se asigne o tengan asignado los bienes yacentes a partir de la fecha en que se ponga en conocimiento del Fisco, el hecho de la sucesión”.

Artículo 37. “Para los efectos del impuesto, toda liquidación debe iniciarse dentro de los seis meses contados desde la fecha del fallecimiento del autor de la herencia o de la declaratoria de la muerte presunta, bajo la pena de una multa equivalente al ciento por ciento del impuesto causado, más un recargo por concepto del interés del 1% mensual, sobre el monto del impuesto, por todo el tiempo transcurrido desde que se incurrió en la demora hasta que se efectúe el pago respectivo. Estos términos se



ampliarán a nueve meses si la muerte ocurrió en cualquiera de las otras secciones de Centroamérica y a un año si hubiere acaecido en otro lugar del extranjero”.

“Artículo 38. En los casos de testamentos especiales, la fecha principiará a contarse desde el instante en que cese la situación en que fueron otorgados, de conformidad con los preceptos del Código Civil”.

“Artículo 39. Al iniciarse toda liquidación deberán presentarse a las oficinas fiscales encargadas de ello, los siguientes documentos”:

- a) Certificación del auto de declaratoria de herederos o de la declaratoria de legitimidad del testamento; y cuando así procediere, de la declaratoria de muerte presunta;
- b) Testimonio del testamento en su caso;
- c) Inventario de los bienes yacentes conocidos con su respectivo avalúo; si el capital liquido no excediere de un mil quetzales (Q.1,000.00), bastará un detalle de activo y pasivo;
- d) Los comprobantes del pasivo; y
- e) Comprobantes para establecer el parentesco, si no se tratare de intestados, y para establecer la fecha de la muerte del causante y edad del heredero en su caso.

Las autoridades fiscales podrán cerciorarse de la veracidad de los inventarios practicados o del detalle de activo y pasivo que se acompañe.

Una vez practicada la liquidación, todos los comprobantes se devolverán al interesado dejando razón de ello en el expediente. Las autoridades fiscales deberán rechazar de plano las solicitudes a las cuales no se acompañen los documentos antes especificados.



“Artículo 40. Las autoridades fiscales, dentro de los diez días siguientes a la recepción de los documentos a que se refiere el artículo anterior, practicarán la liquidación del impuesto. En casos de reavalúos, el plazo se ampliará en cinco días más; y, dentro de tercero día, se enviará el expediente al Tribunal y Contraloría de Cuentas en consulta, siempre que los interesados estén afectos al pago de este impuesto”.

“Artículo 41. El contralor que designe el tribunal y contraloría de cuentas para practicar la revisión, se sujetaran a lo prescrito en esta ley y dictará su resolución dentro de los seis días siguientes a la fecha de recibo del expediente en el tribunal”.

“Artículo 42. La dirección general o la administración de rentas, en su caso, dentro de las cuarenta y ocho horas de recibido el expediente, notificará a los interesados lo resuelto por el Tribunal y Contraloría de Cuentas y si éstos no estuvieren conformes, podrán interponer el correspondiente recurso de reposición ante el mismo Tribunal, invocando las razones y aportando las pruebas en que se funde”.

“Artículo 43. Si al quedar firme la liquidación definitiva del impuesto, hubiere alguna diferencia en favor de los contribuyentes, se mandará a devolver por la dirección general de rentas o por las administraciones de rentas en su casos si la diferencia fuere en favor del Erario, las autoridades fiscales ordenarán a los obligados al pago del faltante, dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación, bajo apercibimiento de iniciar la acción fiscal de cobro por la vía económico-coactiva”.

“Artículo 44. De oficio o a solicitud del Ministerio Público podrán practicarse las diligencias y exigirse la presentación y confrontación de los documentos que se conceptúen necesarios para la exacta y justa percepción de los impuestos”.

“Artículo 45. Al formularse la liquidación definitiva, se declarará que con el pago de su importe queda satisfecho el interés fiscal; haciéndose la salvedad de que si se



presentare cualquiera de los casos previstos en el Artículo 47 de la presente Ley se formulará liquidación adicional en los términos de la misma”.

“Artículo 46. Efectuado el pago de la liquidación, la autoridad fiscal hará saber al juzgado en que radiquen los autos del juicio sucesorio, que la Hacienda Pública cesa de tener interés en el mismo, con las salvedades a que se refiere el artículo que antecede. Mientras tanto, los herederos no podrán separarse de la prosecución del juicio”.

“Artículo 47. Se formularán liquidaciones adicionales en los siguientes casos:

1o. Cuando se establezca, por cualquier medio, que el valor con que se hicieron figurar los bienes en los inventarios, era más elevado en esa fecha.

2o. Cuando fuere cobrado un crédito por su valor completo y mayor que el estimado en los inventarios.

3o. Cuando se descubra que el grado de parentesco del heredero, legatario o donatario con el autor de la herencia es más remoto que el que se había tomado en consideración.

4o. Cuando en el inventario se omitieren u ocultaren bienes o se descubra que se pretende o pretendió por cualquier medio, eludir en todo o en parte el pago del impuesto; y

5o. Cuando aparecieren otros bienes de cuya existencia no se tuvo noticia al hacerse la primera liquidación”.

“Artículo 48. Si se formulare liquidación adicional en los casos de los cuatro primeros incisos del artículo anterior, los valores no considerados en la liquidación definitiva se estimarán de acuerdo con el Artículo 51 de esta Ley y se aplicará el impuesto sobre



ellos, conforme a las cuotas establecidas en la tarifa correspondiente, más una multa de un 100% sobre los impuestos omitidos, sin perjuicio de aplicar el recargo del 1% mensual sobre el monto del impuesto por concepto de intereses”.

Para las liquidaciones adicionales se seguirá el mismo procedimiento establecido por esta Ley.

“Artículo 49. Si hubiere denuncia de personas particulares, el denunciante tendrá derecho a percibir, del importe total que se cobre al o a los obligados, como resultado de dicha denuncia, el siguiente porcentaje:

- a) 50% si el importe no excede de Q.1,000.00;
- b) 30% si el importe excede de Q.1,000.00 y no pasa de Q.5,000.00;
- c) 20% si el importe excede de Q.5,000.00 y no pasa de Q.10,000.00; y
- d) 10% si pasa de Q.10,000.00”.

“Artículo 50. El derecho del Fisco para cobrar o hacer efectivo el impuesto, formular liquidaciones adicionales, imponer multas y recargos, y, en general para exigir cualquier obligación derivada de la presente Ley, prescribe en el lapso de seis años, computados desde la última diligencia practicada en el expediente fiscal, si se hubiere seguido; y, en caso contrario, en diez años, computables desde la fecha del fallecimiento del autor de la herencia o de la donación”.

“Artículo 51. Para los efectos del pago del impuesto, los bienes se estimarán de la siguiente manera:

1o. Los créditos personales, en su valor nominal a menos que se acredite a satisfacción del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que por las circunstancias



personales del deudor, o por las del mismo crédito, es absolutamente imposible su pago, en todo o en parte, y, en este caso, dicho Ministerio, teniendo en cuenta las comprobaciones que se presenten, resolverá si tales créditos deben conceptuarse sin valor o cuál es el que deba fijárseles para los efectos de la presente Ley.

2o. Los créditos reales, en su valor nominal, a menos que se compruebe que los bienes que sirven de garantía han disminuido de valor por cualquier causa y no fuere posible, conforme a la ley, ejercitar acción personal por el saldo insoluto. La apreciación en este caso nunca será inferior al valor de la garantía sobre la cual haya de ejercitarse la acción real y para estimar esta garantía se seguirán las reglas de los incisos 5o y 7o del presente artículo; en este caso el Ministerio de Hacienda tendrá las mismas facultades a que se refiere el inciso anterior.

3o. Los establecimientos mercantiles o industriales se valuarán por peritos que tengan a la vista los libros y documentos de la negociación, tomando en cuenta el crédito mercantil del establecimiento y haciendo el avalúo con relación a la fecha del fallecimiento del autor de la herencia o del contrato de donación entre vivos.

4o. Las participaciones del autor de la herencia o donante en una negociación mercantil o industrial, de acuerdo con el balance practicado en la fecha más reciente, anterior o posterior al fallecimiento del autor de la herencia o del contrato de donación entre vivos, para lo cual deberán exhibirse dichos balances.

5o. Los muebles y semovientes por estimación pericial, reservándose el Fisco el derecho de designar sus expertos, si el avalúo presentado, a juicio de las autoridades fiscales, no se ciñe a la verdad.

6o. Las regalías o derechos de los particulares a percibir participaciones, multiplicando el promedio de utilidades o percepciones obtenidas en un año por el número de años de su vigencia.



7o. Los inmuebles, mediante avalúo de expertos; pero si el valor que le asignare fuere interior al que tuvieron en la matrícula de contribución sobre inmuebles, se tomará en cuenta este último valor. Para el avalúo se tomarán en consideración los productos que tengan o sean susceptibles de tener, no sólo desde la apertura de la sucesión sino en los cinco años anteriores a dicha apertura.

Las autoridades fiscales estimarán los bienes como queda dicho, si los avalúos contenidos en los inventarios, actos o documentos, no se ajustaron a los preceptos anteriores. Para los efectos indicados podrán designar nuevos expertos; y

8o. La cancelación de usufructo o pensiones, tomando en cuenta la vida del usufructuario o pensionado, de conformidad con las reglas establecidas en el Artículo 6o de la presente Ley”.

Los expertos que se nombren en los casos previstos en este artículo los pagará el interesado.

#### 4.6 El impuesto sobre herencias, legados y donaciones frente a otras leyes

Dentro de la Ley del Impuesto al Valora Agregado, no aparece regulado el cobro del impuesto derivado de las herencias, legados y donaciones, como un hecho generador del mismo. Quedando en tal circunstancia a cargo del Ministerio de Finanzas Públicas.

## CONCLUSIONES



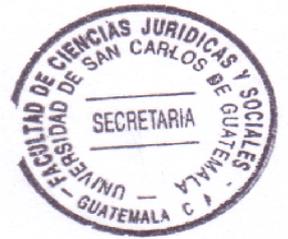
- 1 En Guatemala la entidad descentralizada encargada de administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos con independencia económica, funcional y administrativa es la Superintendencia de Administración Tributaria, sin embargo el impuesto de Herencias legados y donaciones es recaudado por el Ministerio de Finanzas Públicas.
- 2 La competencia del Ministerio de Finanzas Públicas, es eminentemente administrativa, en donde cabe exclusivamente el control de ingresos y egresos de la nación, por lo que al tener la función de recaudar el impuesto de herencias legados y donaciones, viola el principio de legalidad tributaria, en virtud que realiza funciones que no le competen.
- 3 La Superintendencia de Administración Tributaria que es una entidad descentralizada del Estado de Guatemala debe ser la encargada de recaudar el impuesto de Herencias Legados y Donaciones, no así el Ministerio de Finanzas Públicas, por cuanto que existe una contradicción entre lo que establece la ley de la superintendencia de Administración tributaria y la ley sobre impuesto de Herencias Legados y Donaciones.
4. Dentro del Estudio jurídico doctrinario realizado se establece que actualmente no existe norma jurídica que establezca la competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, para realizar la recaudación del impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.



## RECOMENDACIONES



- 1 Que el Congreso de la República de Guatemala adicione un artículo en la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria con el objeto de establecer que la Superintendencia de Administración Tributaria sea el encargado de la recaudación de los impuestos de herencias legados y donaciones y no el Ministerio de Finanzas Públicas, por que es la institución encargada constitucionalmente de la recaudación de los impuestos.
- 2 Al ser adicionado un artículo a la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria, también se hace necesario que se regule lo mismo en la Ley de Herencias Legados y Donaciones.
- 3 Que el Congreso de la República de Guatemala establezca de forma expresa la competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, para controlar y fiscalizar la recaudación de los impuestos de herencias legados y donaciones.
- 4 El Organismo Legislativo, debe definir el carácter del gravamen a las herencias, legados y donaciones, toda vez que, si es considerado como un verdadero impuesto, el mismo debe ser recaudado por el órgano descentralizado y facultado por el Estado, para tal efecto y no el ente centralizado de la administración pública.





## BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ, Gendin y Blanco. Gabino. **Tratado general de derecho administrativo.**

Bosch, Casa ed. Urgel, Barcelona Espana, 1963.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** ed. Heliasta, S. R. L. 10<sup>a</sup>

Ed, 1976. Buenos Aires, República de Argentina.

CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo I.** 5ta. ed. estudiantil

Fénix. Guatemala 2005.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario, **Derecho administrativo guatemalteco.**

Instituto Nacional de Administración Pública, Guatemala 1990.

DEL RÍO GONZÁLEZ, Manuel. **Compendio de derecho administrativo.** Cárdenas

Editor y Distribuidor, México, 1981, Primera ed. Tomo I

DIAZ DUBÓN, Carmen y Najera Flores, Lizett. **Derecho financiero II.** 1<sup>a</sup>. Ed. Praxis

2003.

ESPIN CANOVAS, Diego. **Manual de derecho civil español.** Ed. Revista de Derecho

Privado, Madrid, España 1974.

FRAGA, Gabino, **Derecho administrativo.** Vigésima Primera, ed. Ed. Porrúa, S.A.

México 1981.



GARCINI GUERRA, Héctor. **Derecho administrativo**. Ed. Pueblo Educación, Ciudad de la Habana Cuba.

GODÍNEZ BOLANOS, Rafael. **Los sistemas de organización de la administración pública**. Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales, Temas de Derecho Administrativo, Instituto de Investigación Jurídicas y Sociales, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, USAC. 1994.

GODÍNEZ BOLANOS, Rafael. **Los actos administrativos**. Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales, Temas de Derecho Administrativo, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, USAC, 1994.

GODÍNEZ BOLANOS, Rafael. **El patrimonio estatal (Bienes del Estado)**. Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, USAC. 1994.

GIULANI FONROUGE, Carlos. **Derecho Financiero**. Ed. de palma, Buenos Aires, 1972.

GODINEZ BOLANOS, Rafael. **Marco jurídico político de la administración pública guatemalteca**. Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, USAC. 1994.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**, 1t; Ed. Arte+arte Ciudad de Guatemala. Marzo de 2006.

OSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Ed. Heliasta. Buenos Aires, Argentina 1981.



RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro. **Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición.**

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario.** Talleres Nex Print. S.R.L. Buenos Aires, 1997.

#### **LEGISLACIÓN:**

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

**Código Tributario.** Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, 1991.

**Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.** Decreto Número 4-31 del Congreso de la República. 1947.

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Decreto Número 1 – 98 del Congreso de la República. 1998.

**Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas.** Decreto Número 1126 del Congreso de la República. 2002.