

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



**ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO  
DE CAPACIDAD DE PAGO Y SU APLICACIÓN  
EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
VIGENTE EN GUATEMALA**

**CÉSAR MAURICIO BAUTISTA MORENO**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2009**

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO  
Y SU APLICACIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE  
EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**CÉSAR MAURICIO BAUTISTA MORENO**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, septiembre 2009



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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López  
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez  
VOCAL IV: Br. Marco Vinicio Villatoro López  
VOCAL V: Br. Gabriela María Santizo Mazariegos  
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidenta: Licda. Gloria Melgar de Aguilar  
Vocal: Licda. María del Carmen Mansilla  
Secretaria: Licda. Gricelda Patricia López de Centes

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. César Rolando Solares Salazar  
Vocal: Licda. Elizabeth Mercedes García Escobar  
Secretaria: Licda. Viviana Nineth Vega Morales

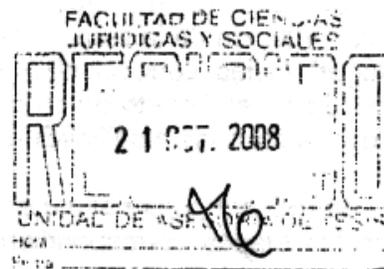
**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas Sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



**Lic. Otto René Arenas Hernández**  
**Abogado y Notario**  
**Colegiado 3805**

Guatemala, 03 de octubre de 2008

**Licenciado**  
**Carlos Manuel Castro Monroy**  
**Jefe de la Unidad de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**  
**Su Despacho.**



Licenciado Castro Monroy:

Como Asesor de tesis del Bachiller: César Mauricio Bautista Moreno; en la elaboración del trabajo titulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y SU APLICACIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN GUATEMALA", me complace manifestarle que:

El trabajo analiza jurídicamente el principio de capacidad de pago, de conformidad con lo regulado en la Constitución Política de la República, acorde al contribuyente en el país; así como también determina un estudio profundo relativo a la aplicación del principio anotado en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en Guatemala.

Los métodos y técnicas que se emplearon para la realización del trabajo de tesis, fueron acordes y de utilidad para el desarrollo de la misma. Se utilizó el método analítico para establecer la importancia de estudiar el derecho tributario; el método inductivo fué empleado para la determinación de los tributos en el país; el método deductivo dió a conocer lo fundamental de respetar los principios constitucionales de la tributación; y el método histórico señaló una comparación tributaria de la legislación actual y la comparada. Durante el desarrollo del trabajo se utilizó la técnica de fichas bibliográficas y la documental, ya que a través de las mismas se obtuvo toda la información necesaria para la elaboración de la tesis con datos actuales.

9ª. Ave. 13-39, zona 1 Guatemala, C. A.  
Tel. 22384102



**Lic. Otto René Arenas Hernández**  
**Abogado y Notario**  
**Colegiado 3805**

La contribución científica del trabajo es de importancia, pues el contenido es de interés para la ciudadanía guatemalteca; siendo el trabajo un aporte significativo y realizado con esmero por parte del sustentante.

Las conclusiones, recomendaciones y bibliografía son acordes y se relacionan con el contenido de la tesis. Después de reunirme con el Bachiller Bautista Moreno, le sugerí varias correcciones a los capítulos, introducción y estilo de su trabajo, siempre bajo el respeto de su posición ideológica, y el sustentante estuvo de acuerdo en llevar a cabo las modificaciones.

De manera personal me encargué de guiar al estudiante bajo los lineamientos de todas las etapas correspondientes al proceso de investigación científico, aplicando para el efecto los métodos y técnicas apropiados y anteriormente anotados para la resolución de la problemática esbozada, con lo cual se comprueba la hipótesis, la cual determina la importancia contributiva del ciudadano guatemalteco, y además con el actual trabajo se proyecta científicamente la investigación.

El trabajo de tesis, efectivamente reúne los requisitos de carácter legal, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE** de conformidad con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,

  
**Lic. Otto René Arenas Hernández**  
**Asesor de Tesis**  
**Colegiado 3805**

**LIC. OTTO RENE ARENAS HERNANDEZ**  
**ABOGADO Y NOTARIO**

9ª. Ave. 13-39, zona 1 Guatemala, C. A.  
Tel. 22384102

UNIVERSIDAD DE SAN  
CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

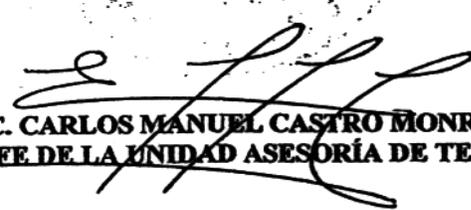
Ciudad Universitaria, Zona 12  
GUATEMALA, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, diez de noviembre de dos mil ocho.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) PEDRO JOSÉ LUIS MARROQUÍN CHINCHILLA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante CÉSAR MAURICIO BAUTISTA MORENO, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y SU APLICACIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN GUATEMALA".

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

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

cc.Unidad de Tesis  
CMCM/ragm

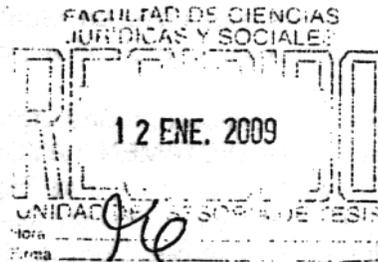


Licenciado  
Pedro José Luis Marroquín Chinchilla  
Abogado y Notario



Guatemala, 6 de enero de 2009

Licenciado  
Carlos Manuel Castro Monroy  
Jefe de la Unidad de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho.



Estimado Castro Monroy:

Conforme al nombramiento emitido de fecha diez de noviembre del año dos mil ocho, revise la tesis del Bachiller: César Mauricio Bautista Moreno, titulada: **"ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y SU APLICACIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN GUATEMALA"**; le manifiesto lo siguiente:

- La tesis analiza jurídicamente la aplicación del principio de capacidad de pago en la Ley del Impuesto sobre la Renta en Guatemala, siendo el mismo fundamental para la adecuación de los tributos a criterios de equidad y justicia de conformidad al derecho tributario.
- Los métodos de investigación utilizados fueron los siguientes: analítico con el cual se determinó lo importante del del derecho tributario guatemalteco; inductivo utilizado para establecer las clases de tributos en Guatemala y el deductivo señaló la aplicación del principio de capacidad de pago en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las técnicas empleadas fueron la documental y la de fichas bibliográficas, con las cuales se desarrolló en base a criterios objetivos el trabajo de tesis.
- El trabajo contiene una adecuada contribución científica debido a la importancia del estudio profundo de la tributación en el país, fundamentada en los principios constitucionales.
- Tanto las conclusiones como las recomendaciones se relacionan entre sí, siendo la bibliografía la apropiada. Al sustentante le sugerí la realización de varias

Licenciado  
**Pedro José Luis Marroquín Chinchilla**  
Abogado y Notario



modificaciones, siempre respetando su criterio y posición ideológica, y quien las llevó a cabo sin ningún tipo de oposición.

He guiado de forma personal al sustentante, en la trayectoria de las etapas de investigación científica, aplicando los métodos y técnicas señaladas para la resolución de los problemas tributarios en Guatemala, con lo cual se comprueba la hipótesis relativa a la importancia de la aplicación del principio de capacidad de pago.

La tesis en cuestión, reúne efectivamente los requisitos legales prescritos, razón por la cual, emito **DICTAMEN FAVORABLE** según los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, para la evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Deferentemente.

**Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla**  
**Revisor de Tesis**  
**Colegiado No. 5379**  
**Tel. 55139918**

*Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla*  
*Abogado y Notario*

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12  
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, dos de julio del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante CÉSAR MAURICIO BAUTISTA MORENO, Titulado ANÁLISIS JURÍDICO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y SU APLICACIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN GUATEMALA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CMCM/mbbm





## DEDICATORIA

**A DIOS:** Padre Todo Poderoso, porque sin Él nada soy.

**A MIS PADRES:** Irma Esperanza y Juan Antonio, Dios los bendiga por todo el amor que me dan.

**A MIS HERMANAS:** Karina y Karla, gracias por su compañía.

**A MI FAMILIA:** Por su apoyo y cariño.

**A MI NOVIA:** Yahaira por su ayuda incondicional.

**A MIS AMIGOS:** Por su amistad sincera.

**A MI ASESOR Y REVISOR:** Gracias, por sus consejos, dedicación, paciencia y enseñanza.

**A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, fuente de conocimiento y saber.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Derecho tributario.....	1
1.1. Partes del derecho tributario.....	1
1.1.1. Parte general.....	2
1.1.2. Parte especial.....	2
1.2. Tributación.....	3
1.3. Ubicación del derecho tributario.....	3
1.4. Fuentes del derecho tributario.....	4
1.5. Antecedentes históricos.....	5
1.5.1. Prehistoria.....	5
1.5.2. Roma.....	6
1.5.3. Edad media.....	8
1.6. Definición.....	9
1.7. Relaciones con otras ramas del derecho.....	11
1.7.1. Derecho constitucional.....	11
1.7.2. Derecho civil.....	12
1.7.3. Derecho mercantil.....	13
1.7.4. Derecho procesal.....	13
1.7.5. Derecho penal.....	14
1.7.6. Derecho internacional.....	14



1.7.7. Derecho administrativo.....	14
1.7.8. Derecho financiero.....	15
1.8. Autonomía del derecho tributario.....	15
1.9. Actividad financiera del Estado guatemalteco.....	16
1.9.1. Aspectos generales.....	17
1.9.2. Momentos de la actividad financiera.....	19
1.9.3. Fines de la actividad financiera.....	20
1.10. Diferencias entre la actividad financiera estatal y privada.....	21
1.11. Los sujetos del tributo.....	22
1.11.1. Sujetos activos de la obligación tributaria.....	23
1.11.2. Sujetos pasivos.....	23
1.11.2.1. Características de los sujetos pasivos.....	23
1.12. La representación.....	26
1.12.1. Voluntaria.....	27
1.12.2. Legal.....	27
1.12.3. El sujeto pasivo contribuyente.....	27
1.12.4. El sujeto pasivo sustituto.....	28
1.12.4.1. Características del sustituto.....	28
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. Los tributos.....	31
2.1. Clasificación de los tributos.....	31



2.1.1. Impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones o contribuciones parafiscales.....	31
2.2. El impuesto.....	38
2.3. Clasificación.....	41
2.3.1. Directos e indirectos.....	41
2.3.2. Objetivos y subjetivos.....	41
2.3.3. Reales y personales.....	42
2.3.4. Periódicos e instantáneos.....	42
2.4. La tasa.....	43
2.5. La contribución especial.....	46
2.6. Las contribuciones o exacciones parafiscales.....	48
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. Principios constitucionales de la tributación en Guatemala.....	53
3.1. Principio de legalidad.....	54
3.2. Principio de capacidad contributiva.....	56
3.3. Principio de equidad y justicia.....	59
3.4. Principio de no confiscación.....	60
3.5. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación.....	64
3.6. Principio de legalidad.....	64
3.7. Entidades autorizadas para recibir el pago de impuestos.....	65



## CAPÍTULO IV

**Pág.**

4. Análisis del principio de capacidad de pago y su aplicación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala.....	67
4.1. Naturaleza de la obligación tributaria.....	67
4.2. Elementos de la obligación tributaria.....	70
4.3. Determinación de la obligación tributaria.....	72
4.3.1. Las bases de recaudación.....	75
4.4. Impuesto Sobre la Renta.....	76
4.5. Tasas, formas y frecuencia de pago.....	76
4.6. Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz....	77
4.6.1. De la tasa y monto a pagar.....	77
4.6.2. Del acreditamiento.....	77
4.7. El principio de capacidad de pago y su aplicabilidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en Guatemala.....	77
CONCLUSIONES.....	81
RECOMENDACIONES.....	83
BIBLIOGRAFÍA.....	85



## INTRODUCCIÓN

El principio de capacidad de pago tiene gran importancia en la construcción del derecho tributario. Es el instrumento del cual depende el legislador para adecuar las cargas tributarias a criterios de equidad y justicia. El desconocimiento de tal principio, contribuye a la formación de un sistema fiscal injusto; con la consecuente afectación de los intereses económicos de quienes participan en el concurso de los gastos públicos.

La reforma a la imposición sobre la renta fue estructurada en torno a tres grandes figuras, el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que gravaría a las personas físicas residentes en Guatemala, el impuesto sobre sociedades, que gravaría a las sociedades y demás personas jurídicas residentes en Guatemala; el impuesto sobre la renta de los no residentes, que gravaría la renta de fuente; obtenida por personas físicas y jurídicas no residentes en el país.

La reforma se estructuró desde un principio en torno a dos grandes líneas maestras: 1) el tránsito hacia una forma de imposición sobre la renta de carácter global, en sustitución del actual sistema cedular; y 2) La migración hacia una forma de imposición sobre la renta total del contribuyente residente, independiente del lugar donde genere u obtenga dicha renta; a diferencia del actual modelo territorial. Asimismo, se estableció un mecanismo de integración entre el impuesto de renta de las personas físicas y el impuesto de sociedades; orientado a evitar la doble imposición del dividendo.



A partir de lo anterior se identificaron temas de importancia que forman el contenido del presente trabajo de tesis. El primer capítulo es referente al derecho tributario; el segundo capítulo trata acerca de los tributos; el tercer capítulo señala los diversos principios constitucionales de la tributación en Guatemala; el cuarto capítulo señala la importancia del análisis del principio de capacidad de pago y su aplicación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala.

Tanto los supuestos formulados, como la hipótesis planteada fueron comprobados. Las teorías utilizadas para el desarrollo del actual trabajo de tesis fueron la publicista y la legalista. Los métodos empleados durante el desarrollo fueron los siguientes: inductivo, deductivo, analítico y sintético. La técnica que se utilizó fue la de fichas bibliográficas.

La integración entre el impuesto de sociedades y el de personas físicas y su relación con la tarifa aplicable en el primer impuesto; el tema de los incentivos a la inversión extranjera; el criterio de renta mundial, el criterio de renta global. En su conjunto, estos elementos son fundamentales en la elaboración de una tesis como ésta donde se pretende explicar la importancia del principio de capacidad de pago en función de las tasas aplicables a sueldos y salarios para el pago del impuesto sobre la renta.

Al inicio de la presente investigación la hipótesis que formulé fue: “La importancia del principio de capacidad de pago en la determinación de las tarifas aplicables a sueldos y salarios en la ley del impuesto sobre la renta, es que el mismo garantiza que el Estado no abuse de su derecho a imponer cargas tributarias que se vuelvan onerosas para el contribuyente, en donde se priorice el interés estatal por encima del bien social.”



Al final concluyo que lo fundamental del principio de capacidad de pago, radica en la determinación de las cantidades que se tributan de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, debido a que dicha normativa asegura que el Estado de Guatemala no abuse de su derecho de imposición de cargas onerosas para el contribuyente, que afecten el interés social.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

El derecho tributario consiste en el conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos; regulándolos en sus distintos aspectos. También se le denomina derecho impositivo o derecho fiscal.

Forma parte del derecho fiscal, pues al referirse éste a la obtención de recursos, una parte de esos recursos, la integran los provenientes de la imposición de cargas tributarias.

De ahí, que se busca diferenciar entre los ingresos que obtiene el Estado sin la característica de soberano y los que se obtienen vía impositiva. La combinación entre aspectos materiales y formales constituye una característica propia del derecho tributario.

#### 1.1. Partes del derecho tributario

El derecho tributario comprende dos partes, siendo las mismas las que a continuación se enumeran y explican brevemente, para su clara comprensión, siendo las mismas las siguientes:



### **1.1.1. Parte general**

La parte general del derecho tributario es aquella en la cual se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos en el derecho vigente en el país.

Es la parte de mayor importancia, porque en ella están comprendidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad; siendo un claro ejemplo en el derecho vigente en Guatemala el Código Tributario.

### **1.1.2. Parte especial**

En la parte especial del derecho tributario se encuentran comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario guatemalteco.

Siendo claro ejemplo de normas en el derecho vigente en Guatemala, las siguientes: Ley del IVA y la Ley del ISR. El sistema tributario es el conjunto de tributos de cada país.



## 1.2. Tributación

La actividad financiera estatal procura la obtención de recursos, denominada recaudación fiscal y la aplica a la realización de gastos, así como también a la afectación de erogaciones.

“La potestad tributaria del Estado guatemalteco consiste en la facultad de crear tributos con la finalidad de imponerlos a las personas sometidas a su jurisdicción y también de percibirlos; sin violar el derecho de propiedad”.<sup>1</sup>

## 1.3. Ubicación del derecho tributario

El derecho público comprende el derecho financiero, éste comprende el derecho tributario o derecho fiscal que es una disciplina jurídica independiente. Consiste en la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos.

Diversas son las posiciones al respecto del derecho tributario; siendo las mismas las que a continuación se señalan:

- Quienes niegan todo tipo de autonomía del derecho tributario por que lo subordinan al derecho financiero;

---

<sup>1</sup> Martín, José María. **Derecho tributario**, pág. 24.



- Los que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo;
- Hay quienes consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto como una didáctica y como científicamente autónomo;
- Quienes consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Ello significa que el legislador tributario, puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste.

#### **1.4. Fuentes del derecho tributario**

El Artículo número 2 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula que: “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

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



## **1.5. Antecedentes históricos**

A continuación se presenta una breve reseña histórica del derecho tributario:

### **1.5.1. Prehistoria**

Los impuestos aparecen con el mismo hombre, pues es palpable la tendencia que ha seguido la humanidad en cuanto a la conocida ley del mas fuerte, de que el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos; así pues se puede decir que los tributos hacen su aparición en una manera anárquica.

En éste mismo sentido, el fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad era prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesarían sobre él las calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma.

El fenómeno religioso no solo fue de trascendencia en las civilizaciones prehistóricas, posteriormente muchas culturas basaron el pago o rendimiento de un tributo a los que ellos idealizaban o consideraban sus dioses.

Así pues desde antes de la aparición de la civilización, entendiéndose, ésta como la organización social de la conceptualización actual y moderna, han existido a raíz de ella los tributos. En las primeras civilizaciones ya existían los tributos. En la época antigua



también hace su aparición la más antigua forma de tributar, consistente en el trabajo personal.

Se manejaba un control de declaraciones de impuestos de frutos y animales. Se demostraba un control por parte de la fiscalía para operar con recibos el cobro de los tributos. Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.

El control y la fiscalización no han formado una parte novedosa del sistema fiscal vigente en Guatemala, sino que se ha estudiado su desarrollo e implementado lo más conveniente para el país.

### **1.5.2. Roma**

Definitivamente, al estudiar la cultura romana en el aspecto tributario, se tiene que hacer especial énfasis en reconocer, que es en ésta cultura donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, que incluso siguen vigentes en la actualidad.

“Es precisamente en Roma donde surgen los términos tales como aerarium, tributum y fiscus, que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas”.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Valdes Costa, Ramón. **Curso de derecho tributario**, pág. 12.



Durante el desarrollo de la cultura romana, no sólo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en sí. Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue de la imposición más justa; sin embargo sí la más acertada.

Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia, motivado por intereses tributarios; surgen en Roma.

En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones se encuentran las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejó los destinos del imperio estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales. Como Emperador del Imperio Romano también decreta el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos. Existía en este imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores.

“Así pues, una de las más importantes civilizaciones del mundo, lega a la humanidad, la sorprendente regulación jurídico tributaria que prevalece; y al parecer prevalecerá permanentemente”.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> **Ibid**, pág. 14.



No se tiene que tomar en cuenta el lado negativo de la cultura romana en el aspecto tributario, pues siempre se liga la tiranía, debido al esclavismo, con el potencial jurídico que se manejó y como se ha venido reiterando continúa vigente.

### **1.5.3. Edad media**

En esta época el poderoso estaba representado por el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos tenían que cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

Las primeras consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, siendo esto obligación libre, pero finalmente se restringió a cuarenta días de servicio y el siervo solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

También existía la obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas tazas de rescate.



En cuanto al segundo tipo de obligaciones aparece el tener que pagar las banalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta; y el diezmo.

Otros tributos conocidos en esta época son: impuesto sobre la barba, impuestos sobre títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos; impuesto de pontazgo, mismo; que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

## 1.6. Definición

El derecho tributario es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

“Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Ahumado, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**, pág. 34.



“El derecho tributario es la rama del derecho que estudia las normas materiales que establecen el tributo así como el conjunto de potestades que tiene la administración para la aplicación de éstos”.<sup>5</sup>

“Derecho tributario es la rama del derecho público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y prescripción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado que esta obligado a pagarlos”<sup>6</sup>

El derecho tributario es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco”.<sup>7</sup>

“Derecho tributario es el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho publico del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.<sup>8</sup>

Después del análisis de las definiciones anteriormente citadas, se establece claramente que dentro del derecho tributario se envuelve todo un régimen jurídico relativo al pago de tributos, y con la expresión derecho impositivo se denomina al régimen jurídico

---

<sup>5</sup> Andreozi, Manuel. **Derecho fiscal y tributos**, pág. 26.

<sup>6</sup> **Ibid.**

<sup>7</sup> García Vizcaino, Catalina. **Derecho tributario**, pág. 17.

<sup>8</sup> Martín. **Ob.Cit.**, pág. 12.



relativo al cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado, por ende se puede establecer que, las expresiones derecho fiscal, derecho tributario y derecho impositivo pueden considerarse sinónimas.

## **1.7. Relaciones con otras ramas del derecho**

Al igual que todas las disciplinas jurídicas, el derecho tributario, dentro de su desarrollo, interactúa con múltiples disciplinas para su desenvolvimiento.

Se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del derecho, de las que ha tomado principios generales, así como conceptos e instituciones jurídicas, esto con el fin de ampliar, restringir o modificar el significado y alcance de los conceptos que las instituciones tienen con las otras ramas del derecho donde han sido tomadas.

A la materia tributaria se le puede conceptuar como la rama más compleja del derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al derecho constitucional, al penal, al civil, o mercantil; o al procesal.

A continuación se dan a conocer las diversas ramas con las cuales se relaciona el derecho tributario:

### **1.7.1. Derecho constitucional**

“Derecho constitucional es la rama del derecho público, que comprende las leyes



fundamentales del Estado que establecen la forma de Gobierno, los derechos y deberes de los individuos y la organización de los poderes públicos”.<sup>9</sup>

De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado a través de los preceptos constitucionales que norman el ejercicio de la potestad tributaria del propio estado.

La Constitución Política de Guatemala, establece los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el derecho fiscal, como son: el principio de justicia tributaria, de proporcionalidad y equidad, el principio de destino de las contribuciones o gasto público, el principio de legalidad y el principio de aplicación estricta de la ley entre otras.

### **1.7.2. Derecho civil**

“El derecho civil es regulador general de las personas, de la familia y de la propiedad, de las cosas o bienes. Configura la rama jurídica más antigua y más frondosa, aun enfocada en variados aspectos”.<sup>10</sup>

De esta rama se han tomado numerosos conceptos, entre ellos, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción y compensación en el pago de los impuestos en el país.

---

<sup>9</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico**, pág. 118.

<sup>10</sup> **Ibid**, pág. 119.



### **1.7.3. Derecho mercantil**

“El derecho mercantil es el conjunto de normas jurídicas y principios doctrinales, legislación y usos que reglan las relaciones jurídicas particulares que surgen de los actos y contratos de cambios, realizados con ánimo de lucro por las personas que del comercio hacen su profesión”.<sup>11</sup>

De esta rama se han tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, y título de crédito; los cuales son concernientes tanto a las obligaciones como a los derechos con los cuales cuentan los contribuyentes en Guatemala.

### **1.7.4. Derecho procesal**

“El derecho procesal es el que contiene los principios y normas que regulan el procedimiento civil y el criminal; la administración de justicia ante los jueces y tribunales de una y otra jurisdicción, o de otras especiales”.<sup>12</sup>

De esta rama se han tomado principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco como el procedimiento administrativo de ejecución.

---

<sup>11</sup> **Ibid.**

<sup>12</sup> **Ibid**, pág. 120.



### **1.7.5. Derecho penal**

De esta rama se han tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes, siempre dentro de los principios generales del derecho penal, el derecho tributario tipifica los delitos en materia tributaria.

### **1.7.6. Derecho internacional**

De esta rama se han tomado los principios básicos y las instituciones conforme a los cuales se pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional.

### **1.7.7. Derecho administrativo**

De esta rama se han tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. No obstante que el derecho tributario es autónomo en el derecho tributario vigente en Guatemala.

Es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo por lo tanto, la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y las administrativas.



### **1.7.8. Derecho financiero**

Esta rama del derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y la del empleo de los recursos monetarios y al derecho tributario le corresponde el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones, el derecho tributario desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado.

### **1.8. Autonomía del derecho tributario**

El derecho tributario como rama del derecho administrativo y a su vez del derecho público ha evolucionado de tal forma que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del derecho con características especiales que si lo distinguen en el campo del derecho administrativo y con mayor razón lo distinguen en el campo del derecho civil.

De lo anotado surge la existencia actual del derecho tributario, como una disciplina jurídica o rama del derecho autónoma, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones tributarias y cuya finalidad es la de conformar un sistema de



normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que le son comunes y que son distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

El dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, exige el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente de su origen, el cual es formado por las que son de naturaleza general y formal, en la medida de que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica.

Por lo anotado en el párrafo anterior del actual trabajo de tesis, es que se ha visto que no obstante que el derecho es uno solo, exigencias que son de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a diversos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende al ámbito material de validez, que al clasificar al derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula; se presenta dividido en diversas ramas.

Es por ello que al hablar de la autonomía del derecho tributario, se precisan métodos propios y particulares para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios propios que regulen la actividad tributaria.

### **1.9. Actividad financiera del Estado guatemalteco**

La actividad financiera del Estado de Guatemala es fundamental, la cual se da a conocer a continuación.



### 1.9.1. Aspectos generales

Es evidente la necesidad que tiene el Estado para cumplir con el fin original de su creación, justificación e incluso legitimación; consistente en la existencia en la sociedad guatemalteca del bien común.

El Estado para lograrlo tiene que desarrollar una serie de actividades y mantener funciones con el propósito de satisfacer las necesidades de la colectividad agrupada bajo su estructura jurídica.

Ahora bien, para poder realizar dichas actividades y con ello lograr su fin, el Estado necesita recursos, de tipo material y personales. Su obtención se obtiene indudablemente con la actividad denominada actividad financiera del Estado.

“El Estado a través del poder ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, es lógico que la administración de un Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines”.<sup>13</sup>

Uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa y el cual se encuentra constituido precisamente por la gestión de intereses económicos, siendo esa actividad llamada actividad financiera, la cual cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos y para conservar, destinar o

---

<sup>13</sup> Andreozzi. **Ob. Cit.**, pág. 29.



intervenir las sumas ingresadas y se distingue de todas las demás por que no constituye un fin en si mismo, o sea, no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad; sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia.

La actividad financiera del Estado es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para el gasto público destinado a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.

La actividad del Estado cubre diversos aspectos, tales como: el económico, político, jurídico y sociológico. En el aspecto económico la actividad financiera tiene una dimensión económica por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de ésta índole, que son necesarios para el cumplimiento de aquellos fines.

En el aspecto político, la actividad financiera no puede considerarse más que como, la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía.

La actividad financiera tiene naturaleza política, por que político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que está investido, políticos son también éstos mismos fines; para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera en el país.

En el aspecto jurídico, la actividad financiera del Estado se encuentra sometida al derecho positivo. La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y



aparece como tal regulada por el derecho objetivo, lo que implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas y por que la gran masa de la riqueza destinada a esos fines, da origen a un complejo de realizaciones cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.

En el aspecto sociológico, la actividad financiera resulta que el régimen de los tributos y del gasto público ejercen una determinada influencia, mas o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del estado; y por los elementos sociales a los que afecta.

### **1.9.2. Momentos de la actividad financiera**

El Estado requiere de la realización de diversas actividades para cumplir con sus finalidades. A través del poder Ejecutivo desarrolla complejas actividades que van encaminadas a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales. Por esta causa la actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales:

- El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, consistente en empresas industriales, renta de inmuebles y venta de bienes, como por medio de institutos de derecho público, como los diversos tipos de



tributo o, por institutos mixtos; como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

- La gestación por manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.
- La realización de un conjunto variado de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy variadas actividades y gestiones que le pertenecen al Estado moderno.

La obtención de los recursos se encuentra regulada por el derecho financiero, el manejo por el derecho patrimonial y la erogación por el derecho presupuestario.

### **1.9.3. Fines de la actividad financiera**

Generalmente se hace una clasificación de las necesidades o fines que debe satisfacer el Estado, las cuales se dividen en: necesidades individuales, son aquellas que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado, las necesidades individuales de alimentación, vestido y de albergue.

Las necesidades colectivas, son las que surgen cuando los individuos viven en sociedad, dando vida a determinadas necesidades que derivan precisamente de esa convivencia como la necesidad de cultura y de asistencia social.



Las necesidades de carácter público son aquellas que surgen en la comunidad política en cualquiera de las formas de Estado que se conocen, se le adjudica al Estado la tarea de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de necesidades publicas, las más elementales de este tipo de necesidades son las de conservación del orden interior como la policía, la de la defensa exterior como el ejército; y la de la existencia de una debida administración de justicia por parte de los tribunales del país.

El beneficio de la actividad financiera del Estado guatemalteco es palpable cuando se goza de educación, seguridad y de tribunales que se encarguen de la debida administración de justicia.

#### **1.10. Diferencias entre la actividad financiera estatal y privada**

Dentro de la actividad financiera estatal y privada se encuentran las siguientes diferencias:

- La actividad financiera estatal esta dotada de un amplio poder coactivo, cuando los particulares no acceden a cumplir voluntariamente con sus obligaciones, y entonces el Estado utiliza medios de presión inmediata para someterlos; mientras tanto la actividad financiera privada no esta dotada de dicha fuerza.
- La actividad financiera estatal se realiza en forma de monopolio, y ello se observa cuando el Estado es exclusivo en la presentación de diversos servicios públicos, aspecto que no puede asumir la iniciativa privada ya que la



Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe la figura de monopolios.

- La actividad estatal no es lucrativa, o sea que el Estado no pretende utilidades con su actividad sino que simplemente satisface necesidades generales o colectivas. La iniciativa privada constituye su móvil principal en la consecución de ganancias.
- La actividad financiera del Estado en muchos casos de prestación de servicios públicos no tiene el carácter de reproductividad, tal como sucede con los de seguridad interior y exterior así como los de justicia. En cuanto a la iniciativa privada pretende que todo esfuerzo tenga una buena reproducción, lo que significa que generen nuevos recursos al negocio.
- La actividad estatal estudia primeramente las necesidades apremiantes y posteriormente analiza los medios por los cuales puede obtener los recursos necesarios para sus fines y la iniciativa privada primero considera los recursos disponibles y finalmente decide los objetivos a desarrollar.

### **1.11. Los sujetos del tributo**

A continuación se enumeran los diversos sujetos del derecho tributario, siendo los mismos los siguientes:



### **1.11.1. Sujetos activos de la obligación tributaria**

Son los acreedores de la misma, o también los entes públicos titulares del derecho de crédito y a quienes corresponde la potestad de gestión tributaria.

### **1.11.2. Sujetos pasivos**

El sujeto pasivo del derecho tributario es el obligado a realizar la prestación tributaria en favor del ente acreedor. Es la persona que asume la posición deudora por haber realizado el hecho imponible.

#### **1.11.2.1. Características de los sujetos pasivos**

El sujeto pasivo podrá ser tanto una persona física como jurídica, así como determinados entes sin personalidad jurídica.

Quien sea el sujeto pasivo debe establecerlo la ley, no es una materia de la que pueden disponer los particulares.

Los sujetos pasivos están obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, entendiendo éstas como la obligación tributaria principal, así como, prestaciones accesorias a la principal y deberes formales.



Hay dos tipos de sujetos pasivos, siendo los mismos: el contribuyente y el sustituto

Contribuyente es el único que realiza el hecho imponible, el sustituto no.

Para poder ser sujeto pasivo se requiere tener capacidad jurídica y tributaria, entendida las mismas como la actitud para ser sujeto de relaciones reguladas por las normas tributarias. Además los sujetos pasivos deben tener capacidad de obrar tributaria o actitud para realizar actos que produzcan consecuencias jurídico tributarias.

En el derecho tributario la capacidad de obrar se adquiere tanto para personas físicas como jurídicas. Además es de importancia anotar que existe consideración para los sujetos pasivos en las leyes tributarias que así se establezcan las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica y que constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de cualquier tipo de imposición tributaria.

Tres son las teorías relativas acerca de reconocer en derecho tributario la capacidad de manera más amplia que en el derecho privado actual, siendo anotadas las siguientes:

- Tesis de la unidad del ordenamiento jurídico: según esta teoría, lo que no es aceptado por la teoría general del derecho, no sería aceptada por ninguna de sus ramas.

Entre las consecuencias de la misma, se encuentran las siguientes: la unidad del ordenamiento jurídico impide la existencia de una capacidad tributaria especial



distinta a la capacidad jurídica que establece el derecho común y la relativa a que el principal deber tributario supone la transferencia de una cantidad de dinero, por que el orden de pagar implicará necesariamente la existencia de capacidad jurídica a nuestro derecho privado.

- Teoría de la concepción plural del ordenamiento jurídico: los criterios generales del ordenamiento jurídico podrían tener excepciones en determinadas ramas del mismo, de forma que se constituye una excepción a la teoría general del derecho; excepción con la que se pretende defender el principio constitucional de capacidad económica.
- Tesis intermedia: entre las dos teorías anotadas se puede señalar la existencia de una tesis intermedia, según la cual se determina que estos entes no es que tengan personalidad jurídica, pero sí se les va a considerar como centro de imputación de normas para el ordenamiento jurídico tributario.

Requisitos para que los entes sin personalidad jurídica puedan ser sujetos pasivos:

- Que exista una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición;
- Que se trate de entidades sin personalidad jurídica según el derecho común;



- Que exista una ley que establezca expresamente su consideración a estas personas como sujetos pasivos;

Al considerarse las entidades como sujetos pasivos, los mismos van a ser tomados en cuenta como sujetos deudores de la actividad tributaria, y por ende van a tener que pagar tributos.

En las entidades los copartícipes comuneros o coherederos tienen que designar un representante para que actúe en su nombre. Si no lo asignan se entenderá como tal la persona que lleve a cabo la gestión de la unidad económica, y si no hay persona que lleve la gestión; se puede dirigir a cualquiera de los coherederos o comuneros.

Si el ente sin personalidad jurídica no hace frente al cumplimiento de la obligación, se podrá dirigir a cualquiera de los comuneros o coherederos como responsables solidarios en proporción a sus respectivas participaciones.

### **1.12. La representación**

La representación consiste en el poder que se concede a una persona para actuar y decidir dentro de ciertos límites en nombre y por cuenta de otra; siempre respetando los parámetros legales. Existen dos tipos de representación, siendo los mismos los siguientes:



### **1.12.1. Voluntaria**

La representación voluntaria es aquella que encuentra su origen en un acto de voluntad del representado, el cual tiene capacidad de obrar para designar libremente a la persona que va a actuar en su nombre; siempre bajo el respeto de las normas tributarias guatemaltecas.

### **1.12.2. Legal**

La representación legal es aquella que es utilizada por quienes carezcan de capacidad de obrar, y actuarán sus representantes legales y por los discapacitados y los menores de edad.

### **1.12.3.El sujeto pasivo contribuyente**

El sujeto pasivo contribuyente es aquel que resulta obligado, en el derecho tributario, por haber realizado un hecho imponible, debiendo hacer frente tanto a prestaciones materiales como formales.

El término contribuyente pertenece al ámbito económico, no al ámbito jurídico. Contribuyente es la persona sobre la que recae el costo económico de un tributo. Quien a última instancia paga el tributo no tiene por qué ser siempre el sujeto que realiza el hecho imponible. El término en mención cuenta con un sentido jurídico y otro económico.



#### **1.12.4. El sujeto pasivo sustituto**

La norma tributaria vigente en Guatemala, ordena que sea el contribuyente quien pague a la administración la obligación tributaria, sin embargo, en determinados casos la normativa ordena que el pago lo realice otra persona que no ha llevado a cabo el hecho imponible; y al mismo se le llama sustituto del contribuyente.

##### **1.12.4.1. Características del sustituto**

Diversas son las características del sustituto, siendo las mismas las que a continuación se dan a conocer:

- El sustituto, es sujeto pasivo y por tanto deudor del pago de la deuda tributaria;
- El sustituto, debe establecerlo la ley;
- El sustituto, se coloca en lugar del contribuyente y deberá hacer frente por tanto al cumplimiento de prestaciones materiales como formales.

Para hablar de sustitución se requieren dos presupuestos de hecho, siendo los mismos los que a continuación se dan a conocer:

- Presupuesto normal, el cual encuentra un hecho imponible realizado por el contribuyente;



- Presupuesto excepcional, consistente en que la ley señale que una tercera persona ajena a la relación jurídica y tributaria, tiene que hacer frente a la deuda situándose en lugar del contribuyente.

El sustituto es un deudor en nombre propio, pero queda obligado a pagar una deuda ajena que es del contribuyente, del que ha realizado el hecho imponible. De esto se extraen dos consecuencias:

- La falta de pago por parte del sustituto no libera al contribuyente de su débito para la administración;
- Si el sustituto hace efectivo el pago de la obligación tendrá derecho a resarcirse económicamente con cargo al contribuyente;

Las retenciones no se efectúan sobre todos los conceptos, sino sobre uno de ellos, es decir, sobre una parte del hecho imponible. En la actualidad hay muy pocos supuestos de sustitución, y las que hay se establecen para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las características se encuentran en particular en las tasas por servicios municipales que afectan o benefician a ocupantes de vivienda o locales.





## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos

El tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro ente de carácter público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social consistente en prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas, por lo que no constituyen la sanción de un acto ilícito, las cuales se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante el desarrollo de la actividad financiera administrativa.

#### 2.1. Clasificación de los tributos:

##### 2.1.1. Impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones o contribuciones parafiscales

La clasificación más tradicional de los tributos es aquella que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales, seguida por nuestro código de normas y procedimientos tributarios.

Adicionalmente, la jurisprudencia constitucional, judicial y administrativa de Guatemala, ha aceptado la categoría de las contribuciones parafiscales, si bien no siempre



delimitándola adecuadamente.

Siguiendo resabios de las clasificaciones elaboradas en el terreno de las ciencias económicas, se ha extendido la idea de que esta clasificación tiene que ver con la naturaleza del servicio a financiar.

Así, si se trata de servicios cuyos beneficios son indivisibles, esto es, que no se pueden prestar en forma excluyente y no permiten particularizar las ventajas que cada uno deriva individualmente; siendo los recursos que financian como impuestos.

Si se trata de servicios divisibles, los recursos financieros respectivos son tasas y, si se trata de servicios parcialmente divisibles y parcialmente indivisibles; deben financiarse parte con impuestos y parte con contribuciones especiales.

"El impuesto es el aporte, que por una razón de solidaridad social está obligado el individuo a pagarle al Estado, y tiene éste el derecho de exigírselo, para satisfacer necesidades públicas, de carácter indivisible, o sea aquellas en que el servicio que presta el Estado no es determinable para cada individuo, pudiendo hasta ocurrir que el contribuyente no obtenga beneficio alguno del servicio público ; en cambio la tasa es la retribución que se paga por un servicio de carácter público o legal que le prestan, de modo particular, funcionarios públicos u organismos estatales y el servicio público no es indivisible como en el impuesto".<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Martín. **Ob. Cit.**, pág. 36.



La posición anotada en el párrafo anterior, puede considerarse superada en la moderna doctrina. La decisión de financiar servicios con tasas o con impuestos es una decisión política, que no está jurídicamente vinculada a la naturaleza divisible o no del servicio.

También cuenta con carácter obligatorio, el cual se encuentra presente en el impuesto y ausente en las tasas. La tasa no es general y obligatoria, porque sólo han de satisfacerla aquellas personas que requieran el servicio del Estado, y estando en su facultad el requerir o no el servicio estatal no pueden ser compulsado.

Este planteamiento es también defectuoso. En efecto, resulta claro que tampoco en el impuesto la verificación del hecho generador es necesariamente, y ni siquiera es normalmente obligatorio: el Estado no obliga a producir renta neta a efectos del impuesto sobre la renta o a vender ciertos productos a efectos del impuesto selectivo de consumo o del impuesto de ventas.

Lo obligatorio en el impuesto es el pago del tributo una vez que se ha verificado el hecho generador. Y eso es exactamente, lo mismo que ocurre en las tasas. Más aún, con una mayor facilidad se encuentran las tasas que se exigen por servicios que deben ser consumidos obligatoriamente por el ciudadano en virtud de precisas disposiciones de ley: una tasa que se cobra por el servicio prestado para la obtención de cédula de identidad.

Asimismo, hay servicios que presta el ente público y por los que se cobran tasas independientemente de que el particular haya solicitado voluntariamente a la prestación



de aquellos. Uno de los servicios es alumbrado público, limpieza de las vías públicas, recolección de basura y mantenimiento de parques y zonas verdes, tienen que pagarlos los usuarios aunque no demuestren interés en ellos.

También se ha sostenido un criterio de distinción basado en la situación jurídica en que consiste una tasa y en la que consiste un impuesto: mientras que la tasa es una carga, el impuesto es una obligación.

Anteriormente y atendiendo al sentido del párrafo anterior, se acude a la vieja distinción entre carga y obligación, consistente en que la primera no obliga al sujeto previendo una sanción para el caso de incumplimiento, sino que tan sólo lo priva de un beneficio o de un resultado útil. Así, se sostiene que la tasa es una prestación espontánea, que constituye una condición para obtener una ventaja; el contribuyente no tiene una obligación de pagar sino una carga.

Esta orientación ha sido criticada en el sentido de que muchas de las consideradas tasas no constituyen cargas sino obligaciones en sentido propio. En esa dirección, se parte de que la diferencia esencial entre carga y obligación y está en que la primera exige el comportamiento adecuado y es necesaria simplemente para obtener un resultado útil, mientras que para la segunda el comportamiento es necesario para evitar una sanción. Esta distinción tampoco se sostiene a la luz del ordenamiento positivo pues si se ha configurado el hecho generador de la tasa, ésta se debe pagar. A ese respecto, es de notar que el régimen de sanciones tributarias previsto en el código de



normas y procedimientos no hace diferencia en cuanto a su aplicación si se encuentra frente a un impuesto o ante una tasa.

La distinción entre estas figuras puede intentarse también a través de dos vías: por una parte, con base en el fundamento de justicia material de una u otra figura; por otra parte, con base en las características del hecho generador de una u otra.

En cuanto a lo primero, gran parte de la doctrina entiende que mientras el impuesto se basa en un criterio de solidaridad, las otras dos categorías se basan en un criterio de contraprestación o beneficio. Son elementos constitutivos de la solidaridad el sacrificio de un interés individual, la ausencia o accidentalidad de una contraprestación directa; y el fin de interés colectivo. De modo que, a contrario sensu, cuando es de esencia en una figura la contraprestación directa, se sale del ámbito de la solidaridad.

Otra forma en que la doctrina ha planteado lo anterior es sosteniendo que mientras en el impuesto rige un principio de independencia, entre la prestación coactiva y un beneficio obtenido de la actividad estatal, en las tasas y contribuciones especiales rige una relación de interdependencia entre la actividad estatal; las ventajas o servicios que obtiene el contribuyente y dichas prestaciones coactivas.

Este criterio presenta, limitaciones cuando se refiere a un tipo de impuestos cuyo fundamento es servir, a la llamada función de asignación. En ese sentido, es de recordar que una de las funciones es proveer cierto tipo de bienes que las personas desean consumir pero que, por sus características, no pueden ser provistos



adecuadamente por el mercado. Dicho fallo del mercado se produce porque hay ciertos bienes llamados bienes públicos que tienen las siguientes características:

A diferencia de los bienes privados, son de consumo no rival: en el mercado, el consumo que hace una persona de un bien excluye a los demás de dicho consumo; en el caso de los bienes públicos, el consumo de uno no impide el consumo del otro.

A diferencia de los bienes privados, el principio de exclusión no puede o no debe operar, sea por imposibilidad técnica, sea porque implicaría una decisión ineficiente.

El mercado no puede proveer bienes gratuitos, pues, al razonar todos como usuarios gratuitos, nadie paga lo necesario para financiar el bien público. La paradoja es que las personas desean, en su estructura subjetiva de preferencias, contar con dicho bien para su consumo. Ante este fallo del mercado, el sector público, a través de un sistema de cobros coactivos, es el que tiene que atender el problema de provisión de los bienes públicos.

El sistema de cobros coactivos no es otra cosa que el sistema tributario. Pero también debe tomarse en cuenta que si el ente público utiliza los recursos recaudados para proveer unos bienes y servicios que van a ser disfrutados y consumidos directamente por quienes pagan los tributos, entonces es claro que la idea de contraprestación está presente.

Los contribuyentes no pagan los tributos en función redistributiva o solidaria; los pagan



como contra prestación económica de su propio consumo. Lo característico, sin embargo, es que el bien o servicio que provee el ente público no es de consumo divisible o rival, sino que el conjunto de los contribuyentes que van a consumir, en forma no rival, la cantidad del bien producida obteniendo diversa utilidad de ésta según su escala de preferencias.

Del modo anotado, es que el sistema tributario no puede responder con la figura de la tasa o la contribución especial, pues el bien o servicio no es divisible. Tiene necesariamente que responder con la figura del impuesto, que tiene que estructurarse de tal forma que haga pagar a cada cual según el nivel de utilidad obtenida de la cantidad de bienes públicos provista.

El nivel de utilidad subjetiva exacta que cada cual deriva de una cierta cantidad de bienes públicos, es obra poco menos que imposible, los ordenamientos positivos se ven obligados a estructurar este tipo de impuestos apelando a unos ciertos índices razonablemente objetivos del nivel de disfrute que obtiene cada contribuyente de los bienes públicos.

Estos impuestos se justifican en buena medida en la necesidad de financiamiento coactivo de los bienes públicos e indivisibles que prestan las municipalidades. Ahora, para definir la utilidad que cada contribuyente deriva de dichos bienes se acude a índices objetivos como el valor de los bienes inmuebles que se tenga o en el volumen de actividad económica que desarrolle el municipio.



Pues bien, la presencia de este tipo de figuras da a conocer, la distinción clásica basada en el fundamento de justicia material. No obstante, es de importancia hacer dos observaciones:

En la realidad, los bienes públicos como categoría pura no siempre se dan. Muchas veces se encuentran bienes mixtos, es decir, que tienen tanto características de los bienes públicos y de los bienes privados. Esto nos evidencia que aun los tributos que realizan una función básicamente asignativa lo hacen sólo tendencialmente, pues en buena medida también servirán para financiar bienes y servicios que en parte benefician exclusivamente a ciertos contribuyentes. De este modo, el elemento de accidentalidad se mantiene; aun en un grado menor.

## **2.2. El impuesto**

La ausencia de una actividad pública en su hecho generador y su ligamen con un deber de solidaridad y aun principio de independencia son las notas esenciales del concepto de impuesto.

“Los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación. Esta expresión tiene que ser entendida en el sentido jurídico y tributario ya expuesto y no en el sentido que se usa el vocablo contraprestación, en el derecho contractual privado o en el sentido puramente económico del término”.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> **Ibid**, pág. 38.



Tienen un carácter negativo. Dicen lo que es un impuesto a través de lo que no lo sería el tributo exigido con contraprestación o ligado a una actividad pública. Para atribuirle alguna nota positiva, la doctrina suele ligar el impuesto a hechos generadores que consisten en manifestaciones de capacidad económica.

Debe advertirse que esta nota se refiere más bien a un corolario que deriva del respeto que debe tener el impuesto del principio constitucional de capacidad económica. Un impuesto que no se ligue a hechos generadores que consistan en manifestaciones de capacidad económica no dejará, por ello; de ser impuesto. Simplemente será un impuesto inconstitucional.

Quizá una forma de precisar mejor esta característica positiva de los impuestos es que éstos deben gravar manifestaciones de capacidad económica para ser constitucionales. Ahora, una vez que se respeta este principio, el impuesto grava, dentro de las diversas manifestaciones posibles de capacidad económica, aquéllas que el contribuyente ha adquirido en el mercado o sin conexión jurídica con una actividad pública.

Lo anotado, permite diferenciar el impuesto de las tasas y contribuciones especiales, que se gravan manifestaciones de capacidad económica provenientes directamente, tanto desde un contenido único o unilateral, y que presentan diversas manifestaciones ligadas entre sí por un sistema unitario de justicia material recogido en la respectiva Constitución Política. En ese sentido, la capacidad económica puede ser valorada no sólo según su cuantía, sino según su origen o según su destino. Y, casualmente, de la actividad pública el individuo puede derivar un incremento de su capacidad económica



que, por su origen no meritorio, exija un gravamen tendente a neutralizar dicho incremento. Esto implica que el criterio de la contraprestación puede constituir una de las manifestaciones del principio de capacidad económica y no un principio opuesto a éste.

Se ha querido ver una diferencia importante de régimen legal entre impuestos y contribuciones especiales, por una parte, y tasas, por otra. En efecto, se llegó a interpretar, según la tradición formalista y literal en la interpretación de la Constitución, que las tasas no están amparadas por el principio de legalidad tributaria previsto para los impuestos y contribuciones especiales.

Es una interpretación equivocada, que le atribuye indebidamente al constituyente un uso técnico específico del vocablo contribuciones. La literalidad de esa interpretación no parece a tono con la tendencia sustancialista. Parece claro que el constituyente usó el término contribuciones en un sentido amplio, todas las manifestaciones del poder tributario del Estado y, sobre todo, del deber de contribuir un punto de vista económico como jurídico; de la actividad del ente público.

Los hechos generadores típicos de los impuestos son aquellos que consisten en la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes y del pago de un gasto en específico.



## **2.3. Clasificación**

La clasificación usual de los impuestos es la que sigue:

### **2.3.1. Directos e indirectos**

De acuerdo con la concepción más extendida, son impuestos directos los que gravan manifestaciones directas de capacidad económica como son la renta y el patrimonio. Los indirectos, en cambio, gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica como son la circulación y el consumo de la riqueza; más que de impuestos directos e indirectos, debería hablarse de métodos impositivos directos e indirectos. Así, cuando el Estado le cobra al sujeto pasivo y no le da un derecho de repercusión contra otro sujeto para resarcirse de lo que deba pagarle al Estado, existe entonces un impuesto directo. En cambio, cuando sí se establece ese derecho de repercusión, existe entonces un impuesto indirecto.

### **2.3.2. Objetivos y subjetivos**

El criterio clasificatorio es aquí el que se tomen en cuenta o no las condiciones personales del sujeto pasivo.

Así, en el ordenamiento vigente, el impuesto territorial es objetivo, mientras que el impuesto sobre la renta y es, en buena medida; subjetivo.



### **2.3.3. Reales y personales**

El impuesto real toma las fuentes distintas de la producción de riqueza y las grava separadamente; el impuesto personal intenta gravar tendencialmente la globalidad de la riqueza.

La imposición sobre la renta gira en torno a un conjunto de impuestos reales. En los países avanzados, la regla es el impuesto sobre la renta unitario y global sobre la renta; que es de naturaleza personal.

Un impuesto real puede ser subjetivo si, pese a tomar las fuentes distintas de producción de la renta, toma en cuenta las condiciones personales del sujeto pasivo. Así puede ser calificado el impuesto sobre las utilidades en Guatemala, el cual es en el país la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **2.3.4. Periódicos e instantáneos**

Los periódicos son aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación que se prolonga, como ocurre con el impuesto sobre la renta. El impuesto instantáneo es aquel que se refiere a una situación que se agota en un momento determinado, y el impuesto recae sobre ese acto, tal y como ocurre con el impuesto de traspaso de bienes inmuebles.

Una categoría intermedia es la del impuesto instantáneo de declaración periódica. Se



trata de aquellos impuestos relativos a operaciones masivas que se gravan en función de cada operación pero que se declaran y pagan periódicamente, comprendiendo así el conjunto de las operaciones individuales realizadas durante un cierto período. Es el caso del impuesto sobre las ventas.

#### **2.4. La tasa**

En la tasa, aparecen como elementos distintivos la ratio contraprestacional y la presencia de un servicio público o de una actividad estatal o de otro ente público referida directa y exclusivamente al sujeto pasivo.

Cuando el servicio o actividad debe necesariamente reportarle un beneficio al contribuyente. En ese sentido, ha de subrayarse que lo importante no es tanto que el contribuyente se beneficie cuanto que el servicio se refiera a él. Al respecto es clara la definición, que la identifica como tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos. En ese sentido, la doctrina ha apuntado que lo importante es que el costo implícito en la prestación de un servicio sea provocado por un individuo concreto.

La doctrina ha identificado también como un caso de tasa el del tributo que deriva de un hecho generador correspondiente al uso privativo de un bien de dominio público, entendiendo que de la correspondiente concesión se deriva un beneficio directo y



excluyente a favor del contribuyente. Esta precisión doctrinal puede abrir una interesante discusión, en Guatemala, relativa a la verdadera naturaleza de los cánones fijados por la concesión de bienes de dominio público; como es el caso típico de las concesiones de zonas marítimas y terrestres.

Se está en presencia de la fijación de la renta, en vía administrativa, del importe a pagar por el uso de un bien de naturaleza pública sometido a través del contrato de arrendamiento y a los privados para el cumplimiento de un fin también público. Ello, para obtener rentas susceptibles que permitan el funcionamiento de la administración pública o la realización de sus obras, y otras veces, para satisfacer un doble fin: tanto el primigenio de obtener rentas, como aquél de lograr el cumplimiento de un fin público a través de lo privado. Se está en presencia, consecuentemente, de una actividad típicamente tributaria: la fijación de rentas públicas. Por esta razón, fundada en una experiencia histórica de más de un siglo, el legislador obligó a tramitar su impugnación a través del procedimiento especial establecido para la materia tributaria o impositiva.

Este tipo de asuntos anotados, es de importancia que los mismos sean del completo conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa ordinaria; y no la especial tributaria.

De esta oscilación jurisprudencial se tiene que notar que, en buena parte, la discusión ha sido de orden procesal, para determinar la vía en que tienen que ser conocidos los asuntos relativos a la fijación del canon de referencia. Desde este punto de vista, es de observar que la vía especial tributaria, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción



Contencioso Administrativa vigente en Guatemala, no sólo está prevista para los tributos en sentido estricto, sino también para multas y demás rentas o créditos públicos. Por esta razón, pareciera que la sentencia que afirma que el tema de los cánones del mercado municipal es típicamente tributaria, no necesariamente cuestiona si es un tributo u otro tipo de renta pública, sino que simplemente está afirmando que se trata de un tema típicamente de conocimiento de la vía especial tributaria.

“Sin duda se suscita aquí un tema de gran relevancia en la literatura y legislación comparada tributarias, cual es el de la distinción entre tasas y precios públicos. Es ésta, precisamente, la que marca la frontera entre lo que es materia tributaria desde un punto de vista sustancial, que no necesariamente es procesal; y lo que ya no lo es”.<sup>16</sup>

Un precio público es, precisamente, una contraprestación que se paga por el uso de un servicio o bien público, por lo que se plantea el problema de cómo diferenciarlo del tipo de tributo, esto es; la tasa.

Sin ánimo de entrar en una exposición de la larga serie de teorías utilizadas para delimitar la distinción, se establece que, desde un punto de vista jurídico, son tres las vías fundamentales para distinguir entre estas figuras:

A través de la fuente jurídica de la prestación y de su régimen jurídico formal: se dice que mientras la fuente de la obligación tributaria es la ley, la fuente del precio público es el contrato. Asimismo, se dice que si el ente público presta el servicio en régimen de

---

<sup>16</sup> *Ibid*, pág. 40.



derecho privado y no en régimen de derecho público, que exige el ejercicio de potestades de imperio; lo que se paga es un precio público y no una tasa. Este criterio, como se ve, es variable, pues va a depender de una legislación concreta.

A través de la configuración constitucional del deber de contribuir y del concepto de tributo: este criterio da relevancia al hecho de que el legislador no tiene que ser libre para establecer arbitrariamente la distinción entre tasa y precio público, pues de esa manera tendría la vía abierta para sustraer buena parte de los medios de financiamiento de los servicios públicos de los principios constitucionales propios de la materia tributaria. De este modo, si estamos ante servicios públicos de los que depende la satisfacción de necesidades constitucionalmente tuteladas y en los mínimos de satisfacción que el régimen constitucional garantiza, su financiamiento tiene que ser realizado con tributos y no con precios públicos. Asimismo, si el ente público está dotado de los privilegios típicos del acreedor tributario, la figura debe considerarse de naturaleza tributaria, para asegurarle así al ciudadano las garantías propias de lo tributario.

## **2.5. La contribución especial**

Para comprender claramente la naturaleza de la contribución especial, conviene explicar la razón de fondo que, desde un punto de vista de justicia material; fundamenta su establecimiento.

Existe una serie de obras y servicios que hace la administración, que persiguen, en



principio, un interés colectivo y, por tanto; sus beneficios se difunden en la colectividad sin que sea factible precisar e individualizar los beneficiarios. Sin embargo, estas obras, además de que generan un beneficio colectivo, producen un beneficio particular en determinados contribuyentes. Pues bien, la contribución especial lo que busca es cuantificar ese beneficio.

Para corresponder a esta ratio, normalmente los elementos que deben ser tomados en cuenta a la hora de fijar una contribución especial son:

- Costo total de la obra;
- Parte de la obra a financiar con impuestos y parte a financiar con contribuciones especiales;
- Criterio de reparto entre los beneficiarios del porcentaje del costo total a financiar con contribuciones especiales;

Al analizar el Código Municipal vigente en Guatemala, en el mismo se establece un procedimiento de fijación de las contribuciones, con el cual se hace a un lado el hecho de que la obra producirá beneficios generales y difusos; además de los especiales. Ello hace que la contribución especial así definida se acerque al concepto de impuesto.

La contribución especial tiene un hecho generador que no consiste en la prestación de un servicio exclusivo al particular, sino en la obtención por parte de éste de un beneficio



o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos que reportan, al mismo tiempo; beneficios colectivos o difusos.

A diferencia de la tasa, en la contribución especial no se grava la provocation del costo derivado de la prevision del servicio, que puede no involucrar un beneficio para el sujeto pasivo; sino necesariamente un beneficio derivado de la actividad pública.

## **2.6. Las contribuciones o exacciones parafiscales**

Las exacciones parafiscales son figuras tributarias que tienen como característica esencial la de que, siendo prestaciones coactivas que inciden en los patrimonios de los contribuyentes, se separan sin embargo del régimen general u ordinario previsto para el sistema tributario.

Las desviaciones pueden ser de diversa índole: que una figura tributaria haya sido establecida por una disposición de rango inferior a la ley, que se gestione fuera de la órbita de la administración financiera, que no se integre en los presupuestos generales del Estado, que se destine a cubrir un gasto determinado. Cualquiera de esas características conlleva a la existencia de un circuito de ingresos, de gasto público distinto, paralelo al circuito típico y normal de los ingresos y gastos del Estado.

La doctrina ha sido también unánime en denunciar que la parafiscalidad, por las desviaciones respecto del régimen general de los tributos que implica, trae indudables



vicios o, cuando menos, riesgos de inconstitucionalidad, de variada índole, ello es respecto de distintos principios constitucionales. Así, por ejemplo, puede tratarse de figuras que sirvan para evadir las exigencias del principio de reserva material de ley. Igualmente, desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria material, el riesgo básico de inconstitucionalidad que conllevan los elementos parafiscales es que, a través de ellos, se pretenda que tales prestaciones coactivas sustraídas a la riqueza privada no sean valoradas, junto con el resto de las figuras tributarias, a efecto de establecer un juicio de igualdad sobre la distribución de la carga en el sistema tributario.

El riesgo de lo anterior se hace más intenso con el apoyo de ciertas tendencias doctrinales que han tenido eco en la realidad jurídica.

" Las contribuciones parafiscales reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como; tasa, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos y si bien son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, de ahí el término de parafiscalidad". <sup>17</sup>

También la diferencia se presenta no solamente en la forma, en cuanto a su pertenencia o no, al presupuesto del Estado, como se ha indicado en las consideraciones anteriores, sino también se presenta otra sustancial ya que los tributos parafiscales no suponen sólo un simple proceso de afectación de ingresos coactivos, sino que difieren de los impuestos en sus circunstancias económicas, porque no se proponen actuar la justicia tributaria y no tienen en cuenta la capacidad de pago del

---

<sup>17</sup> **Ibid.**



sujeto pasivo pues en los tributos fiscales, cuando el sujeto pasivo obtiene una ventaja individualizada paga una tasa, y si es indivisible, paga un impuesto.

Las ventajas que un grupo social encuadrado en el ámbito de acción de un ente administrativo puede obtener es fundamental y este tipo de utilidad está compensada en la parafiscalización, contribuyéndose no por la capacidad económica; sino por la pertenencia a un grupo.

Como puede notarse, implícitamente se acepta como un rasgo intrínseco de una figura parafiscal, en lo relativo a la existencia de principios constitucionales de justicia y de materia tributaria, como la capacidad de pago o contributiva. Por esta vía, se termina aceptando, entonces, la legitimidad de una figura que grava no en función de la capacidad de pago ni en función de una ventaja individual obtenida, sino en función de la mera pertenencia a un grupo. De este modo, se abre el espacio para un conjunto de figuras tributarias que se les reserva el privilegio de no respetar los principios constitucionales de justicia tributaria; sin que se vislumbre un fundamento claro para ello.

Otra tendencia doctrinal de influencia en la realidad jurídica guatemalteca es la que sostiene que, las exacciones parafiscales tienen que incluirse en la categoría de las contribuciones especiales. Aceptada la clasificación tripartita de los tributos, para fiscalización se incluye en la categoría de las contribuciones especiales, por tratarse de prestaciones obligatorias y debidas a causa de beneficios individuales o grupales, derivados de especiales actividades del Estado.



Contra esta posición, y con base en argumentos más claros y contundentes, la doctrina ha destacado que la exacción parafiscal, según los casos, puede asimilarse en sus elementos estructurales a una u otra de las figuras tributarias típicas, a saber, el impuesto, la tasa o la contribución especial. Tales argumentos siguen rigurosamente los criterios de distinción entre estas figuras, especialmente el relacionado con la presencia o no de una actividad estatal o pública que genere una ventaja individual en el contribuyente.

Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.

Lo anotado en el párrafo anterior, permite clasificar las exacciones parafiscales según su analogía con los impuestos, las contribuciones especiales y las tasas, y que ninguna de estas categorías responde plenamente a la naturaleza económica y jurídica de las cotizaciones sociales. Pero éstas pueden ser catalogadas como exacciones parafiscales sin otra especificación, y a reserva de que la evolución de esta institución las asimile a los impuestos, al perder toda relación cuantitativa con las contingencias en cada caso asumidas por la seguridad social respecto de los beneficiarios de sus prestaciones.

Es decir, en este análisis de la naturaleza de las contribuciones a la seguridad social, se entiende que se trata de un recurso coactivo al impuesto por lo débil de la relación que guardan con las prestaciones a cargo de la seguridad social. El examen de cada uno de



los regímenes de la seguridad social pone de manifiesto que las cotizaciones guardan alguna vinculación con las contingencias de cada régimen tanto general como especial, pero la conexión existente entre las prestaciones y el colectivo asegurado no permite considerar que las cotizaciones sociales sean análogas a cualquier categoría tributaria que no sea el impuesto.



## CAPÍTULO III

### 3. Principios constitucionales de la tributación en Guatemala

Los principios constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte permanente del derecho y, también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica del Estado. Tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico y, así, indican cómo estos deben ser aplicados; además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas.

La Constitución Política es, en el Estado moderno; la ley fundamental y suprema. Siendo de esta forma, los principios constitucionales representativos precisamente, de la síntesis de los valores y de los bienes más importantes del ordenamiento jurídico.

“Los principios pueden ser considerados como marco regulatorio, en este caso del derecho tributario. Su génesis se puede remontar al derecho natural, o sea las normas puestas por la providencia en las que se tiene que ajustar la normativa legal. Son las normas comprendidas por la razón que deben ser fundamento del derecho positivo”.<sup>18</sup>

El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de

---

<sup>18</sup> García Vizcaino. **Ob. Cit.**, pág. 22.



los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad procura.

La Constitución Política de la República establece los deberes y derechos cívicos. Entre otros, contribuir a los gastos públicos; en la forma prescrita por la ley.

### **3.1. Principio de legalidad**

Este principio se refiere a que la potestad tributaria tiene que ser íntegramente ejercida por medio de normas legales: de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo. Este principio constituye un límite formal respecto al sistema de producción de esa norma.

Dicho principio está formulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República. “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:

- 1) El hecho generador de la relación tributaria;
- 2) Las exenciones;
- 3) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- 4) La base imponible y el tipo impositivo;



- 5) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- 6) Las infracciones y sanciones tributarias.

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

El principio de legalidad es un principio fundamental del derecho público conforme al cual, todo ejercicio de potestades tiene que sustentarse en normas jurídicas que determinen un órgano competente y un conjunto de materias que caen bajo su jurisdicción. Por esta razón se dice que el principio de legalidad asegura la seguridad jurídica.

Se podría decir que el principio de legalidad es la regla de oro del derecho público y en tal carácter actúa como parámetro para decir que un Estado es un Estado de Derecho; pues en él el poder tiene su fundamento y límite en las normas jurídicas.

En íntima conexión con este principio la institución de la reserva de ley obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver la intervención del poder público en la esfera de derechos del individuo. Por lo tanto, son materias vedadas al reglamento y a la normativa



emanada por el poder ejecutivo. La reserva de ley, al resguardar la afectación de derechos al poder legislativo; refleja doctrina liberal de la separación de poderes.

Conforme a este principio, el tributo tiene que ser establecido con arreglo a la ley, y ningún tributo puede ser exigido sin una previa ley que lo autorice. Sin embargo, la exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, por el contrario los tributos son reglamentados para poder ser aplicados de modo efectivo. La ley establece, y desde luego todas las normas, formales y materiales.

Sólo la ley, o sea, a quién la constitución reserva esta materia, puede autorizar al reglamento para entrar en su regulación, pues toda la normativa tributaria configura en una u otra forma las prestaciones patrimoniales en que los tributos consisten y las prestaciones personales que los acompañan.

Sólo si la ley identifica estas prestaciones, señala sus contornos esenciales y determina el campo de acción de la normativa reglamentaria que se ha completado.

### **3.2. Principio de capacidad contributiva**

El principio de capacidad de pago supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles.

El principio de capacidad de pago se encuentra enunciado en el Artículo 243 de la



Constitución Política de la República, el cual preceptúa que: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Este principio hace referencia a que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso; tendrán alcance confiscatorio.

Conocida también como capacidad económica de la obligación, consiste en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias; tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.



Existen dos tipos de capacidad contributiva, siendo las mismas las que a continuación se señalan:

1. Absoluta: aptitud abstracta que tienen determinadas personas para concurrir a los tributos creados por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria. Este tipo de capacidad contributiva se toma en cuenta en el momento que el legislador delimita los presupuestos de hecho de la norma tributaria.
2. Relativa: es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta. Este tipo de capacidad contributiva, permite fijar cuales son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria.

La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos tiene que contribuir, el que tiene riqueza solo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva, por el contrario; la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva.

Para calcular la capacidad contributiva el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incrementos patrimoniales debidamente comprobados de la totalidad o de una parte constitutiva del patrimonio del sujeto deudor tributario, también la producción de bienes, venta de bienes, consumo de bienes o servicios hace presumir un nivel de riqueza como índice de capacidad contributiva.



De otro lado, el principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza o renta real o potencial que legitime la imposición, es por ello que el principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absolver esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición tributaria. De tal manera que tiene que existir necesariamente capacidad económica para que exista imposición tributaria. Esto es justamente la razón por la cual existen deducciones en algunos impuestos, como es el caso del Impuesto a la Renta, las deducciones así sean presuntas, tienen que satisfacer las condiciones mínimas de subsistencia del contribuyente o de este y de su familia.

### **3.3. Principio de equidad y justicia**

El principio de justicia implica que los súbditos de cada Estado tienen que contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.

El principio de equidad, da universalidad al tributo; el impacto que éste origine tiene que ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. Consiste en que la imposición del tributo mediante la norma debe ser justa, entendiendo la justicia como lo razonable.

El principio de equidad tiene su antecedente en el principio de justicia. Los súbditos de cada Estado tienen que contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo



más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado, justamente de la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en los impuestos.

Dentro de las características del sistema tributario se tiene que respetar el principio de equidad, lo cual significa que el tributo tiene que guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que tiene que existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos; en relación a las clases de equidad. Hay equidad horizontal y equidad vertical, entendiendo como equidad horizontal que aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma situación tienen que soportar idéntica carga tributaria, a diferencia de la equidad vertical, que implica que los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asuman menor presión tributaria; mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza tienen que soportar una carga tributaria más elevada.

### **3.4. Principio de no confiscación**

Con este principio se trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico.

Hace alusión a que todos los ciudadanos tienen que contribuir al sostenimiento de los



gastos públicos mediante un sistema tributario justo que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. La orden prohibitiva contenida, así en este principio se establece de forma generalizada como una consecuencia del reconocimiento, asimismo constitucional, del derecho a la propiedad, puesto que la prohibición de privar a uno de sus bienes por la vía fiscal no es, en ningún caso superflua. La propiedad, necesita estar expresamente protegida por la propia Constitución Política de la República de otro derecho también reconocido por ella; el derecho del Estado a exigir de todos el pago de tributos.

Por este principio los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios. Existe en la actualidad lo denominado tributable y con ello se puede imaginar una línea horizontal, y aquello que podría convertirse en confiscatorio, bajo esta misma línea horizontal. Lo importante es diferenciar cuando lo tributario está llegando al límite; de tal manera que no cruce la línea a lo confiscatorio.

El principio de no confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes.

Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad, pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias; el contribuyente se tiene que desprender de su propiedad.



La confiscatoriedad existe por que el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona; vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad.

“La potestad tributaria tiene que ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, mediante el principio de legalidad. Este principio de legalidad no es sino solo una garantía formal de competencia en cuanto al origen productor de la norma, pero no constituye en sí misma garantía de justicia y de razonabilidad en la imposición. Es por esta razón que algunas de las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria”.<sup>19</sup>

Pero, la potestad tributaria que ejerce el Estado no tiene que convertirse en contraria a la economía guatemalteca, de las familias y de la sociedad; en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, se tiene que comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio; muchas veces difícil de establecer.

El límite a la imposición equivale a aquella medida que al traspasarse, produce consecuencias indeseables o imprevisibles, de tal modo que provoca efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que, se opone a reconocidos postulados políticos, económicos; o sociales.

---

<sup>19</sup> **Ibid.**



Todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente y esto sucede particularmente cuando llega a determinada medida o la pasa, y suelen establecerse los límites de la imposición cuando su medida influye sobre la conducta del contribuyente en forma tal que el efecto financiero corre peligro de malograrse o que la imposición produzca efectos indeseables.

Por ello, si el Estado señala que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias, se tienen que tomar en cuenta los siguientes límites a la imposición: 1) límite psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria; 2) límite económico, entendido como el límite real de soportar la carga tributaria; 3) límite jurídico, que pretende normar el límite económico real del contribuyente.

Sobre que es considerado confiscatorio en materia tributaria, se trata lo relativo a la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes. Se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable.

Así, se sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, tiene que reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente la razonabilidad del tributo; lo cual quiere decir que el tributo no tiene que constituir jamás un despojo.

La confiscación puede evaluarse desde un punto de vista cualitativo y otro cuantitativo:



1. Cualitativo: es cualitativa la confiscación, cuando se produce una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que interese el monto de lo sustraído; pudiendo ser incluso soportable por el contribuyente.
2. Cuantitativo: es cuantitativa la confiscación, en aquellos casos en los cuales, el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas.

### **3.5. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación**

Este principio prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Existe doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos en los cuales exista una doble o múltiple tributación, tienen que eliminarse progresivamente; para no ocasionarle daños al fisco guatemalteco; en lo relativo al derecho de tributar.

### **3.6. 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, considerando que debe determinar las bases de recaudación, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargo, y las infracciones y sanciones tributarias.

Es obligatorio llevar contabilidad, en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados. Debiendo llevar los libros o registros, debidamente autorizados por el Registro Mercantil y otros en virtud de leyes especiales.

Podrá llevarse por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o en cualquier otro sistema siempre que permita su análisis.

### **3.7. Entidades autorizadas para recibir el pago de impuestos**

El contribuyente tiene que presentar las declaraciones de impuestos en los formularios establecidos por la entidad fiscalizadora y, en su caso enterar el valor de los mismos, en los bancos del sistema que para ese propósito hayan sido autorizados por administración tributaria.

Con las formalidades y seguridades requeridas se establece el vínculo contribuyente y SAT, para el pago de impuestos por medios electrónicos; el cual se apoya en contrato



celebrado con entidad bancaria y el contribuyente autoriza la entidad bancaria escogida a debitar de su cuenta el monto de los impuestos que le correspondan.



## CAPÍTULO IV

### **4. Análisis del principio de capacidad de pago y su aplicación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala**

En la actividad comercial, diversos son los principales impuestos vigentes en Guatemala, encontrándose entre los mismos los siguientes: Impuesto Sobre la Renta, extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, al valor agregado, timbres fiscales y papel especial para protocolos; al petróleo crudo y sus derivados.

El principio de capacidad de pago es un principio constitucional, y el mismo señala que el sistema tributario tiene que ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

#### **4.1. Naturaleza 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 dicha relación; los contribuyentes. La única fuente de la obligación tributaria es la ley.

La obligación tributaria consiste en el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación



tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

El Artículo número 14 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula que: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación del tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

El hecho generador o hecho imponible, se encuentra regulado en el Artículo número 31



del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala al regular lo siguiente: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Es de importancia tener presente, que la obligación es un vínculo de naturaleza jurídica, y la prestación es el contenido de la obligación, esto es; la conducta del deudor tributario. En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el pagar la deuda tributaria, la finalidad o el objeto de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y si no lo hace, la administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.

La configuración del hecho imponible o aspecto material, su conexión con una persona, con un sujeto, o sea el aspecto personal, su localización en determinado lugar que es el aspecto espacial y su consumación en un momento real y fáctico determinado o aspecto temporal, determinarán el efecto jurídico deseado por la ley, que es el nacimiento de una obligación jurídica concreta, a cargo de un sujeto determinado, en un momento también determinado.

El vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible.



La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. De lo anotado se establece claramente el carácter personal de la obligación tributaria, con esto se aclara que ciertas obligaciones que aparentemente inciden sobre cosas o efectos mantienen el carácter personal de la relación obligacional.

La obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

#### **4.2. Elementos de la obligación tributaria**

1. Sujeto activo y sujeto pasivo: el sujeto activo por excelencia es el Estado. Las municipalidades también pueden ser sujetos activos en el caso de los arbitrios y contribuciones por mejoras. También existen sujetos activos supranacionales.

El sujeto pasivo es la persona individual o jurídica sometida al poder tributario del Estado, es decir, la que debe cumplir la prestación fijada por la ley.

El Código Tributario establece dos clases de sujetos, siendo los mismos los que a continuación se citan:

El Artículo número 17 del Código Tributario vigente regula al sujeto activo, al preceptuar que: "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del



tributo”.

También el Artículo número 18 de la citada norma regula que: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”.

2. Contribuyente: es el obligado por deuda propia. El Artículo número 21 del Código Tributario vigente regula que: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realizan o respecto de las cuales se realiza el hecho generador de la obligación tributaria”.
3. Responsable: es el obligado por deuda ajena. El Artículo número 25 del Código Tributario vigente preceptúa que: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.

Es asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente”.



4. Objeto: el objeto es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de la suma de dinero en la generalidad de los casos; o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie.

#### **4.3. Determinación de la obligación tributaria**

Determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho; la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hechos generadores de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Al verificarse el hecho generador se tiene que efectuar una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, es decir, se adapta a la situación de cada sujeto pasivo, dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular.

En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación tributaria. En algunos casos suele emplearse la palabra liquidación.

El Artículo número 103 del Código Tributario vigente regula: “Determinación. La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la



administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

La determinación de la obligación tributaria consistente en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. Por la determinación de la obligación tributaria; el Estado provee la ejecución efectiva de su pretensión.

La ley establece en forma general las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Este mandato indeterminado o supuesto hipotético y abstracto tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se individualiza y se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en la hipótesis de incidencia tributaria.

En este orden de ideas, la situación hipotética contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular, en materia tributaria. Este procedimiento se denomina determinación de la obligación tributaria.

En algunos casos se utiliza en forma indistinta determinación que liquidación, sobre lo cual, se debe precisar que, los mismos, son conceptos jurídicos distintos, la liquidación tiene un sentido restringido, debido a que se encuentra vinculado al aspecto final del



proceso de determinación de la obligación, que tiene que ver con la cuantificación de la obligación; por lo tanto la liquidación es parte de la determinación.

Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables tienen que cumplir dicha obligación por sí cuando no proceda la intervención de la administración. Si ésta correspondiere, tienen que denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

La determinación por la administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa. El concepto incluye, no sólo la noción clásica de determinación, referente a la existencia o inexistencia de la obligación y el carácter declarativo de este pronunciamiento de la administración; sino que agrega también el aspecto de la fijación de la cuantía del crédito tributario.

En conclusión, la determinación es el procedimiento mediante el cual, el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. De esta manera, La determinación está destinada a establecer: 1) la



configuración del presupuesto de hecho, 2) la medida de lo imponible, y 3) el alcance de la obligación.

La determinación de la obligación tributaria tiene por finalidad establecer la deuda líquida exigible a consecuencia de la realización del hecho imponible, esto es, de una realidad preexistente, de algo que ya ocurrió. Por esta razón, la determinación tiene efecto declarativo y no constitutivo. Pero no reviste el carácter de una simple formalidad procesal, sino que es una condición de orden sustancial o esencial de la obligación misma.

La obligación nace con el presupuesto del tributo, por esa razón la determinación tiene siempre efecto declarativo.

#### **4.3.1. Las bases de recaudación**

La base cierta existe cuando hay determinación en la administración fiscal de la medida del hecho imponible, es decir, dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; o sea cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. .

La base presunta existe cuando la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, es lo que se conoce como determinación con base presunta.



#### **4.4. Impuesto Sobre la Renta**

Este es un impuesto que grava las rentas provenientes la inversión de capitales, el trabajo y la combinación de ambos, y se encuentra regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.).

#### **4.5. Tasas, formas y frecuencia de pago**

- 1) Aplicando una tasa del cinco por ciento al valor facturado, sin incluir otros impuestos. Se pagará mensualmente, a opción del contribuyente, mediante retenciones practicadas por los beneficiarios de las facturas o por medio de pago que el mismo contribuyente efectúa.
- 2) Grava el diferencial entre ingresos menos costos y gastos, deducibles, con una tasa del treinta y uno por ciento. La frecuencia de pago es trimestral con una liquidación al final de cada período fiscal.
- 3) Se establece además, para ciertas actividades, desarrolladas por personas individuales o jurídicas, no domiciliadas en Guatemala, rentas imponibles a partir de porcentajes de la renta bruta gravadas con una tasa de treinta y uno por ciento. El impuesto resultante tiene que ser retenido por el beneficiario del servicio recibido o producto, y enterado al fisco, en forma mensual



#### **4.6. Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz**

Es el Impuesto en apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales o jurídicas que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos

##### **4.6.1. De la tasa y monto a pagar**

Tasa porcentual descendente; de enero 2005 a junio 2006, dicha tasa es del 1.25%. De julio 2006 al 31 de diciembre de 2007, será del 1%. Al aplicar la tasa a los valores base, ingresos o activos, se tributará, el monto mayor obtenido

##### **4.6.2. Del acreditamiento**

Este impuesto puede ser acreditado al impuesto sobre la renta para aquellos contribuyentes que hayan optado por tributar con la tasa del treinta y uno por ciento. O bien, el impuesto sobre la renta puede acreditarse al IETAAP que resulte. Se debe declarar y pagar, en forma trimestral.

#### **4.7. El principio de capacidad de pago y su aplicabilidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en Guatemala**

El principio de capacidad de pago se tiene que valorar a la luz de la figura del tributo y



sus elementos estructurales, principalmente del objeto; hecho imponible y base. Por ello es necesario hacer un análisis de dichos elementos estructurales.

Pero cuanto el legislador no tutela la vida digna y decorosa de cada contribuyente y de la expedición de tributos que no se apeguen al principio de capacidad de pago, recaen en el máximo órgano constitucional la obligación de emitir la declaración de inconstitucionalidad.

“El primer punto de análisis se refiere al objeto, como el soporte material de la imposición, o dicho en términos de uso más frecuente en el lenguaje fiscal, esta constituido por la materia imponible”.<sup>20</sup>

Consecuentemente, cuando se habla del objetivo del tributo, se hace referencia a la manifestación de riqueza objeto de gravamen con el fin de ajustar el tributo a los postulados y al principio de capacidad de pago. Así pues, la justificación para el establecimiento de cargas tributarias depende de índices de riqueza que la justifiquen, sólo la riqueza disponible puede respaldar su creación. El objeto del tributo tiene que reflejar la capacidad de pago, por lo tanto, se debe gravar la riqueza apta para contribuir.

“El contenido del hecho imponible se constriñe a captar la hipótesis normativa que obliga al sujeto al pago del tributo y que deviene de aquellos hechos que el legislador

---

<sup>20</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Nociones generales de derecho fiscal**, pág. 78.



considera representan una posibilidad de obtener recursos”.<sup>21</sup>

“Al establecer en la ley una obligación tributaria es necesario hacerlo a través de un presupuesto que la concrete. Se toma un elemento de realidad económica, un aspecto que la represente, y al activarse tal presupuesto por la conducta de cualquier sujeto nace para él la obligación de cumplir con el mandamiento establecido en la norma; consistente en el pago de una suma de dinero”.<sup>22</sup>

De lo anterior, se señala que el hecho imponible es la hipótesis normativa, consistente en el presupuesto jurídico o de hecho, creado de antemano en la ley tributaria, que al realizarse determina el nacimiento de la obligación tributaria. Esto significa que el legislador, al momento de crear las normas tributarias, tiene que conocer los principios constitucionales tributarios y ser un técnico en la materia para crear supuestos normativos que se basen en manifestaciones de capacidad de pago y por lo tanto; se apeguen al ideal de justicia tributaria.

El principio de capacidad de pago, en consecuencia, resulta indispensable en la elección de los hechos imponibles, ya que constituye un límite al poder de imposición. Así, en el caso de que una norma tributaria prevea un presupuesto de hecho que no representa un índice de capacidad de pago, se tiene que reconocer que esta afectado de ilegitimidad constitucional; siempre y cuando ninguno de los elementos estructurales del tributo la exterioricen.

---

<sup>21</sup> Jarach, Dino. **Curso superior de derecho tributario**, pág. 15.

<sup>22</sup> De Juano, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**, pág. 58.



En virtud de lo anterior, el legislador, al señalar los elementos que determinan si el hecho imponible es portador de capacidad de pago, no debe tomar en cuenta únicamente los aspectos objetivos que representan la riqueza material, sino también aquéllos otros de naturaleza subjetiva que atienden a las condiciones del sujeto susceptible al pago del tributo. No olvidando que existen hechos que representan un grado de riqueza económica, pero, no por ello otorgan a su titular una aptitud contributiva.

Es fundamental el valor de la materia imponible del que se ha de partir para llegar a cuantificar la cuota a pagar. Por ello, la base es uno de los elementos que dan eficiencia al principio de capacidad de pago regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que constituye el elemento a través del cual se cuantifica la obligación tributaria.

El principio de capacidad de pago se tiene que reflejar en el elemento de cuantificación de la obligación tributaria. Es indispensable, para la búsqueda de la justicia tributaria, que sólo los sujetos realmente aptos participen en el concurso de los gastos públicos.

Para determinar la base, el hecho imponible requiere adecuar la obligación a la conducta económicamente apta de la persona. Así, el presupuesto normativo se constituye sobre la capacidad de pago objetiva, y la base cumple con individualizar la carga tributaria; en concordancia con el ámbito subjetivo de dicho principio.



## CONCLUSIONES

1. De conformidad con la capacidad de pago del sujeto a quien se le impone el mismo, se establece la imposición tributaria para que haga efectivo el pago de los gastos públicos; siendo ello lo que sirve de límite para una debida recaudación fiscal en Guatemala.
2. Desde los ámbitos cuantitativo y cualitativo, se analiza la capacidad de pago del contribuyente guatemalteco, tomando en cuenta el elemento objetivo del poder económico tributario de las personas llamadas a tributar; y el cual se individualiza al valorar el elemento subjetivo de capacidad de pago.
3. La aptitud contributiva es manifestada en primera instancia mediante la capacidad de pago y tomando en cuenta el nivel económico del contribuyente y la individualización de la carga tributaria, de conformidad con su situación personal y familiar; mediante la salvaguarda del mínimo imponible.
4. El aspecto objetivo de capacidad de pago del contribuyente en Guatemala exige que se ubique la tributación que lleva a cabo el contribuyente frente al Estado guatemalteco, basado en los límites a la capacidad de pago de las personas.
5. Lo fundamental del principio de capacidad de pago radica en la determinación de las cantidades que se tributan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, debido a que dicha normativa asegura que el Estado de Guatemala no abuse de su



derecho de imposición de cargas onerosas para el contribuyente que afecten el interés social.



## RECOMENDACIONES

1. Que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT); señale que la imposición tributaria se establece de conformidad con el nivel económico de las personas, para con ello determinar su capacidad de pago frente al Estado guatemalteco; y así cumplir con el deber de la carga tributaria que se les impone.
2. Que el Gobierno de Guatemala y el Ministerio de Finanzas Públicas, analicen la capacidad de pago desde los ámbitos cuantitativo y cualitativo, debido a que se necesita de la existencia de una riqueza económica para que existan obligaciones tributarias objetivas, mediante la individualización de la carga tributaria; el cual es el momento de la valoración del elemento subjetivo de la capacidad de pago con la cual cuenta el contribuyente guatemalteco.
3. El Estado guatemalteco, tiene que dar a conocer mediante estudios del nivel económico de las familias del país, que la capacidad de pago del contribuyente guatemalteco se manifiesta mediante la búsqueda de la aptitud contributiva, erigiendo para el efecto el hecho imponible sustentado en los índices económicos del país, para que posteriormente se individualice la carga tributaria de conformidad con la situación personal y familiar del contribuyente; mediante la salvaguardia del mínimo imponible y las necesidades básicas con las cuales cuenta el núcleo familiar.



4. El Ministerio de Finanzas Públicas y la Contraloría General de la Nación, tienen que establecer que el aspecto de tipo objetivo de pago en el país, exige y es en primer término la ubicación de la riqueza susceptible de tributación. Así, la presencia de una renta o bien de un patrimonio, se encargan de exteriorizar movimientos de riqueza en relación a los particulares y además llevan a cabo una aptitud de contribución.
  
5. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), tiene que señalar la importancia del principio de capacidad de pago, para que exista una justa determinación de las tarifas que se imponen y que se aplican según los salarios en la ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala; siempre respetando el interés.



## BIBLIOGRAFÍA

- AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Plus Ultra, 1969.
- ANDREOZZI, Manuel. **Derecho tributario argentino**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Tipografía, 1951.
- ANDREOZZI, Manuel. **Derecho fiscal y tributos**. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1998.
- ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. **Tratado teórico práctico de los recursos administrativos**. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1999.
- BIELSA, Rafael. **Compendio de derecho público, derecho fiscal**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1952.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 2005.
- DE JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Porrúa, 2001.
- DE PINA VARA, Rafael. **Diccionario de derecho**. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1994.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1997.
- JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: (s.e.), 1968.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Cagallo, 1985.
- MARTÍN, José María. **Introducción a las finanzas públicas**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1987.



MARTÍN, José María. **Derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1995.

MARTÍN, Francisco. **Derecho tributario argentino**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Cagallo, 1956.

MORDEGLIA, Roberto. **Colaboradores. Manual de finanzas públicas**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Cagallo, 1986.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Nociones generales de derecho fiscal**. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1999.

TERRY, José. **Finanzas**. Buenos Aires, Argentina: (s.e.), 1981.

VALDES COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Kapeluz, 1996.

### **Legislación:**

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

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

**Código Municipal**. Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

**Ley del Impuesto Sobre la Renta**. Acuerdo Gubernativo número 206-2004, 2004.

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