

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



**EL DERECHO TRIBUTARIO Y LOS PRINCIPIOS  
DE LEGALIDAD E IGUALDAD EN GUATEMALA**

**DONALD ESTUARDO RAMOS FERNÁNDEZ**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2009**

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

**EL DERECHO TRIBUTARIO Y LOS PRINCIPIOS  
DE LEGALIDAD E IGUALDAD 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

**DONALD ESTUARDO RAMOS FERNÁNDEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, septiembre de 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:**

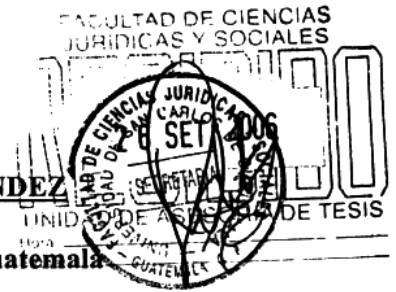
Presidente: Lic. Edgar Mauricio García Rivera  
Vocal: Lic. Julio Roberto Echeverría Vallejo  
Secretaria: Lic. Otto Marroquín Guerra

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Rodolfo Giovanni Celis López  
Vocal: Lic. Marcos Aníbal Sánchez Mérida  
Secretario: Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla

**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).

**Licda. MELIDA JEANNETH ALVARADO HERNÁNDEZ**  
**ABOGADA Y NOTARIA**  
**10 calle 7-43 zona 1, 2do. Nivel, Of. 23, Edificio Torín, Guatemala**



**Guatemala, 11 de septiembre del 2006.**

Licenciado  
Marco Tulio Castillo Lutín.  
Coordinador de la Unidad de Asesoría de Tesis,  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Ciudad Universitaria.

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que por resolución emitida por la Unidad de Tesis de esta Facultad, se me nombró como asesora del trabajo de Tesis del Bachiller **DONALD ESTUARDO RAMOS FERNÁNDEZ**, titulada **“EL DERECHO TRIBUTARIO Y LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD E IGUALDAD EN GUATEMALA”**, para lo cual me permito manifestar lo siguiente:

- a) Que procedí a revisar el trabajo de Tesis mencionado anteriormente, en el que se trató de integrar la metodología y técnica necesaria para este tipo de investigación, el cual me pareció aceptable, reuniendo todos los requisitos necesarios de forma y fondo que establece la reglamentación interna de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
- b) En la actual Tesis los temas que se refieren al derecho tributario y la incorporación de los principios propios, así como los constitucionales, son de un especial análisis, como en el presente trabajo, se trató de ampliar el análisis de los principios que son inherentes y la incidencia de los efectos del procedimiento administrativo.
- c) Considero que el aporte que hay que resaltar en el presente trabajo, fue el análisis que se hizo desde el marco histórico, viendo la historia que ha enmarcado los impuestos que han venido pagando los ciudadanos a lo largo de la historia de Guatemala, resaltando las conclusiones y recomendaciones que ha planteado el Bachiller.
- d) En definitiva, el contenido del trabajo de Tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones, bibliografía utilizada son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación, es por ello que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, en tal sentido me resulta procedente dar el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de Tesis.

Me suscribo de usted, en forma atenta y respetuosa:

Licda. Melida Jeanneth Alvarado Hernández  
ABOGADA Y NOTARIA

**LICDA. MELIDA JEANNETH ALVARADO HERNÁNDEZ**  
**ABOGADA Y NOTARIA.**

COLEGIADO 6116

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



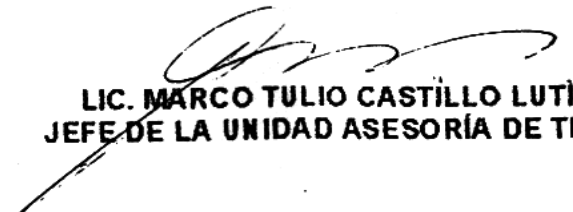
FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, C.A.



**UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veintisiete de septiembre de dos mil seis.

Atentamente, pase al (a) **LICENCIADO (A) HÉCTOR DAVID ESPAÑA PINETTA,**  
para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **DONALD  
ESTUARDO RAMOS FERNÁNDEZ,** Intitulado: **"EL DERECHO TRIBUTARIO Y LOS  
PRINCIPIOS DE LEGALIDAD E IGUALDAD 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.

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



cc. Unidad de Tesis  
MTCL/slh

*Lic. Héctor David España Pinella*

Colegiado 2802  
Guatemala, C. A.

7<sup>a</sup> Avenida 1-20, Zona 4  
Edificio, Torre Café, Of. 205  
Tel. 23315244, 23315216

**BUFETE PROFESIONAL  
DE ESPECIALIDADES**



Guatemala, 07 de Febrero de 2007

Licenciado:

Marco Tulio Castillo Lutín

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala


CIUDAD UNIVERSITARIA

Apreciable Licenciado Lutín:

En cumplimiento a la providencia de esa Unidad, de fecha Veintisiete de Septiembre del año dos mil seis, he procedido a revisar el trabajo del Bachiller DONALD ESTUARDO RAMOS FERNÁNDEZ, intitulado "EL DERECHO TRIBUTARIO Y LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD E IGUALDAD EN GUATEMALA", y al respecto me permito rendir el siguiente dictamen:

1. De la revisión del presente trabajo, el suscrito estableció que se han cumplido los requisitos establecidos en el Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, en lo concerniente al contenido del Artículo 32 del mismo; habiéndosele indicado al ponente, algunos ajustes y recomendaciones, que ha cumplido a cabalidad.
2. El Bachiller Ramos Fernández, expone su criterio en cuanto a la Legalidad e Igualdad en las normas del derecho tributario arribando a conclusiones y recomendaciones que son dignas de tomarse en cuenta.
3. Por lo expuesto, comparto estas apreciaciones con la Honorable Colega que asesoró el presente trabajo, manifestando así mismo que la bibliografía consultada es la adecuada, y los métodos de investigación fueron atinadamente aplicados, por lo cual emito DICTAMEN FAVORABLE, debiéndose ordenar su impresión y posteriormente discutirse en el examen Público de Tesis.

Sin otro particular, me es grato suscribirme del Señor jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis, de nuestra casa de estudios, con las muestras de mi alta consideración y estima.

  
Lic. Héctor David España Pinella  
Abogado y Notario  
Colegiado 2802

TECNICO EN FORMACION PROFESIONAL Y EMPLEO. INEM. MADRID, ESPAÑA.

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, veintidós de agosto del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante DONALD ESTUARDO RAMOS FERNÁNDEZ, Titulado EL DERECHO TRIBUTARIO Y LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD E IGUALDAD 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 de Tesis.-

CMCM/ragm

Eff



## DEDICATORIA



A NUESTRO PADRE CELESTIAL:

Por ser un padre amoroso, bondadoso y lleno de caridad para con sus hijos.

A JESUCRISTO:

Gracias por su expiación infinita.

A MIS PADRES:

René Efraín Ramos y Verónica Fernández de Ramos, por ser padres ejemplares porque con ellos deseo estar para toda la eternidad.

A MI ESPOSA:

Shawnette Rowley de Ramos, por ser el amor de mi vida, mi inspiración. Princesa contigo deseo tener un hogar eterno.

A MIS HERMANOS:

Marlon, Liza, José, Mariela, Ariel, Neffi, Yrene, Kimberly, Alondy, Christopher y Shanda, por ser mis amigos y apoyarme en todo momento.

A MIS SUEGROS:

Marvin Thomas Rowley, Laree Ray Rowley, gracias por su apoyo y amor incondicional.

A MIS SOBRINOS:

Jhared, Junior, Yubini y Jair, que este esfuerzo sirva de ejemplo para cosechar triunfos en el futuro.

A LA UNIVERSIDAD DE  
SAN CARLOS DE GUATEMALA:

Especialmente al centro universitario CUNOC, por abrir sus puertas y brindarme la oportunidad de ser profesional, para servir al pueblo.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES:

Por ayudarme a entender que los principios de justicia, equidad, amor y servicio deben prevalecer sobre otros.

A GUATEMALA:

Tierra linda y hermosa, llena de tanta belleza natural y lindos paisajes.





## ÍNDICE

Pág.

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

### CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1 Antecedentes históricos.....	1
1.2 Definición de derecho tributario .....	2
1.3 Relación jurídico tributario.....	3
1.4 Naturaleza de la relación jurídico tributaria .....	4
1.5 Características de la relación jurídico tributaria .....	4
1.6 Sujetos de la relación jurídico tributaria.....	5
1.7 Elementos de la relación jurídica tributaria .....	5
1.8 Características del poder tributario.....	6
1.9 Los Tributos.....	7
1.10 Origen de los tributos.....	7
1.11 Época antigua.....	9
1.12 Tributos que se pagaban en la edad media.....	10
1.13 Cronología de la tributación en Guatemala y Centroamérica.....	10
1.13.1 Época precolombina.....	11
1.13.2 Época colonial.....	11
1.13.3 Época independiente.....	11
1.13.4 Época republicana.....	11
1.13.5 Época contemporánea.....	12
1.14 Necesidad y finalidad de los tributos.....	12
1.15 Clasificación de los tributos.....	16
1.16 Impuestos.....	17
1.17 Características de los impuestos.....	19
1.18 Naturaleza jurídica de los impuestos.....	21
1.18.1 Teoría de la equivalencia.....	21



1.18.2 Teoría del seguro.....	
1.18.3 Teoría que considera al impuesto como un sacrificio.....	22
1.19 Clasificación de los impuestos.....	23
1.19.1 El Impuesto Sobre la Renta.....	24
1.19.2 Impuesto al Valor Agregado.....	24
1.19.3 Impuesto Único Sobre Inmueble.....	24
1.20 Tasas.....	25
1.20.1 Concepto de tasa como tributo.....	25
1.20.2 Características de las tasas.....	26
1.20.3 Clasificación de las tasas.....	27
1.21 Diferencias entre los impuestos y las tasas.....	28
1.22 Semejanzas entre los impuestos y las tasas.....	28
1.23 Arbitrios.....	28
1.24 Definición.....	29
1.25 Características de los arbitrios.....	29
1.26 Principios de los arbitrios.....	29
1.27 Semejanzas entre los arbitrios y los impuestos.....	30
1.28 Diferencia entre los arbitrios y los impuestos.....	30
1.29 Contribuciones especiales.....	30
1.30 Fuentes del derecho tributario.....	32
1.30.1 La Constitución Política de la República de Guatemala.....	32
1.30.2 Los tratados internacionales.....	33
1.30.3 La ley.....	34
1.30.4 Leyes delegadas y decretos leyes.....	35
1.30.5 Los Reglamentos.....	36
1.31 Autonomía del derecho tributario.....	38
1.32 Principios constitucionales del derecho tributario.....	39
1.32.1 De legalidad.....	39
1.32.2 De capacidad de pago.....	40
1.32.3 De no confiscación.....	40
1.32.4 De irretroactividad.....	41



## CAPÍTULO II

2. Clasificación de los principios jurídicos que rigen el derecho tributario.....	43
2.1 Clasificación de la organización política del Estado de Guatemala.....	46
2.2 Principio de igualdad.....	51
2.3 Principio de poder impositivo.....	51
2.4 Principio de legalidad.....	52
2.5 Principio de equidad.....	53
2.6 Principio de generalidad.....	53
2.7 Principios jurídicos ordinarios.....	54

## CAPÍTULO III

3. La legalidad en los tributos.....	55
3.1 El principio de legalidad en el derecho tributario.....	55
3.1.1 Definición del principio de legalidad.....	56
3.1.2 Fuentes del principio de legalidad..	56
3.2 Relación del principio de legalidad con el derecho tributario.....	62
3.3 Su relación en la Constitución Política de la República de Guatemala.....	62
3.4 Su regulación en la ley ordinaria tributaria.....	63

## CAPÍTULO IV

4. La igualdad en los tributos.....	65
4.1 Principio de igualdad en el derecho tributario.....	65
4.2 Su vinculación con el derecho tributario.....	65
4.3 Naturaleza jurídica.....	66
4.4 Fuentes del principio de igualdad.....	66
4.5 Formas de extinción de la obligación tributaria.....	67
4.5.1 Pago.....	67
4.5.2 Confusión.....	68
4.5.3 Compensación.....	69
4.5.4 Condonación y remisión.....	70
4.5.5 Prescripción.....	71



	Pág.
4.5.6 Novación.....	
4.6 Exenciones.....	72
4.6.1 Exenciones subjetivas.....	73
4.6.2 Exenciones objetivas.....	73
CONCLUSIONES.....	75
RECOMENDACIONES.....	77
BIBLIOGRAFÍA.....	79

## INTRODUCCIÓN

En la administración pública existen limitaciones, y éstas están reguladas en la Constitución Política de la República de Guatemala. La presente tesis desarrolla el derecho tributario y el principio de legalidad e igualdad en Guatemala. En la investigación se indica el estudio de las órdenes o mandatos que limita el poder tributario del Estado, uno de ellos es de carácter general, que corresponde a los principios jurídicos de la tributación y que han sido incorporados a la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que asumen el carácter de principios constitucionales. Los principios jurídicos de los impuestos son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país, pueden clasificarse en constitucionales y en ordinarios.

El derecho tributario es una rama joven dentro de la enciclopedia jurídica y, aún no se encuentra totalmente desarrollada. El derecho tributario se estudia en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales como parte del derecho financiero y no como una disciplina autónoma que requiere especial atención; en ese sentido se considera que tiene vital importancia porque contiene la normativa de la base económica del Estado, para su desarrollo y también para nuestra sociedad, ya que parte de los tributos se convierten en servicios públicos y algunos en beneficios generales; y otros individuales. Se contribuye no sólo para el presente sino para las futuras generaciones; se debe heredar un país democrático, donde reine el Estado de derecho, el desarrollo se disfrute, y el bienestar de la sociedad se sienta y se permita.

El trabajo de investigación contiene las consideraciones doctrinarias y el análisis jurídico pertinente acerca del asunto tributario señalado; desarrollando el tema de los tributos y la justicia social que impera en nuestro país, de cómo el Estado redistribuye, el gasto público, las consideraciones que se tienen de la capacidad del contribuyente de los diversos grupos económicos que conforman nuestro país.

La tesis está estructurada en capítulos, el primero está conformado por los antecedentes históricos, su definición, su naturaleza, sus características, los sujetos y elementos de la relación jurídica tributario, los tributos, los tributos que se pagaban en la época antigua, en la edad media, cronología de la tributación en Guatemala y Centroamérica, las épocas precolombina, colonial, independiente, republicana contemporánea, la necesidad y clasificación de los tributos, los impuestos, sus características, naturaleza jurídica, las tasas, arbitrios, las fuentes del derecho tributario, la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley, los reglamentos, principios constitucionales; el segundo capítulo trata de la clasificación de los principios jurídicos que rigen el derecho tributario, la clasificación de la organización política del Estado de Guatemala, los principios de igualdad, de poder impositivo, de legalidad, de equidad, de generalidad y los principios jurídicos ordinarios; el tercer capítulo trata de la legalidad en los tributos, el principio de legalidad su definición y sus fuentes, la relación del principio de legalidad con el derecho tributario, su relación en la Constitución Política de la República y su regulación en la ley ordinaria tributaria; el cuarto capítulo trata sobre la igualdad de los tributos, su naturaleza, sus fuentes y formas de extinción de la obligación tributaria, pago, confusión, compensación, condonación y remisión, prescripción,

novación exenciones, exenciones subjetiva y objetivas, sus conclusiones, recomendaciones su debida bibliografía.

El objetivo es promover en los estudiosos del derecho tributario, la inquietud para encontrar un sistema impositivo de contribución que se adapte a la realidad nacional, con la esperanza de que todo guatemalteco amanezca en un país donde existe el respeto, la justicia social, donde el que tiene más tribute más; el que tiene menos tribute menos, donde el que no tiene, pueda recibir de los demás una oportunidad, para que nadie se quede sin tributar y que nuestros gobiernos sean verdaderamente del pueblo y tengamos un grado de desarrollo general.



## CAPÍTULO I

### 1. El derecho tributario

#### 1.1 Antecedentes históricos

El derecho común, es el derecho que dio origen al derecho civil, este es el tronco común de todas las ramas del derecho; “el derecho civil se compara a un gran tronco y de éste se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, pero esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro”.<sup>1</sup>

Así como el derecho público y el derecho privado no son ramas separadas porque tienen relación entre ellas, así sucede con todas las materias del derecho tienen relación unas con otras, el derecho penal de una u otra forma se relaciona con el derecho civil, mercantil y notarial, asimismo tiene relación con el derecho tributario en cuanto a la criminalización de muchas instituciones del derecho; “el derecho es uno, dividido en materias específicas, pero la división del mismo se ha dado por necesidades coyunturales históricamente, se han creado códigos específicos para cada rama del derecho, también instituciones propias, pero el derecho siempre será uno”.<sup>2</sup>

El hombre desde el inicio de la humanidad, tiende a vivir en sociedad, y esta vida colectiva, dio inicio a necesidades distintas a las que tiene el ser humano en forma aislada; vemos así que cuando el ser humano decide integrarse a una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia, “estos ideales dan lugar a las necesidades públicas”.<sup>3</sup> Así sucesivamente con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan,

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Ediciones Desalma. Buenos Aires, Argentina. 6ª. Edición. 1997. Pag. 156.

<sup>2</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero**. Parte II. Guatemala. 2004.

<sup>3</sup> Villegas Héctor. **Los principios de derecho tributario**. Pag. 47.





convirtiéndose en Estados, mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno, éste último que por estar orgánicamente constituido, es el representante del Estado, y como tal ejerce su poder imperio, sustituyendo al jefe de la antigüedad; es, entonces, el gobierno de cada Estado el encargado de organizarse adecuadamente para poder crear la normativa legal en todos los ámbitos para normar su actividad pública como una de las actividades del Estado, entraré en detalle en la actividad financiera, que es una actividad básica de cada Estado y que es la que interesa en el presente estudio de investigación. El derecho financiero es una rama joven, que se encuadra en el derecho público, y es una serie ordenada de normas científicas y positivas, referente a la organización económica de los gastos e ingresos del Estado. Matus Benavente, define el derecho financiero como “la disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado, para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen para el Estado y los contribuyentes, como los que se generan como consecuencias de la imposición”.

## 1.2 Definición de derecho tributario

Para Fernando Sainz de Bufanda, el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero”.

El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros, agrega el autor Giuliani Fonrouge”, que



probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario”, que en América Latina es la que mas predomina es la de “Derecho Tributario”.<sup>4</sup>

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

- Parte general

Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.

- Parte especial

Esta parte comprende todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiéndose por sistema tributario el conjunto de tributos de cada país, ejemplo ley del impuesto único sobre inmuebles, ley del impuesto al valor agregado, ley del Impuesto sobre la renta.

### 1.3 Relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario; Héctor Villegas, señala “es el vínculo jurídico

---

<sup>4</sup> Fonrouge, Giulliani. **El derecho financiero Tomo I**, Pág. 37



obligación al que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”.<sup>5</sup>

La definición de Villegas coloca a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación no como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen de duda; “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”,<sup>6</sup> la definición de Giulliani es acertada y didácticamente aceptada por la claridad con que enfoca el tema de la relación jurídica tributaria.

#### 1.4 Naturaleza de la relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, constituye una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos.

#### 1.5 Características de la relación jurídico tributaria

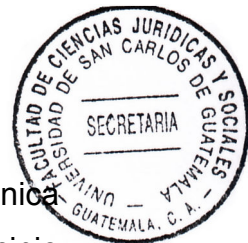
La relación jurídico tributaria, tiene las siguientes características:

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

---

<sup>5</sup> Villegas, Héctor. **Cit. Ob.** Pag. 246

<sup>6</sup> Fonrouge, Carlos Giulliani. **Cit. Ob.** Pag. 392



- En Guatemala, siempre consiste en la obligación de dar sumas de dinero su única fuente es la ley, ya que no se reconoce otro tipo de fuente, atendiendo al principio de legalidad e igualdad.
- Nace al darse la situación de hecho generador o hecho imponible.
- Tiene características de autonomía no solamente con respecto a situaciones de derecho privado como situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.

#### 1.6 Sujetos de la relación jurídico tributaria

- Sujeto activo: el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación Tributaria.
- Sujeto pasivo: representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para cumplimiento a la obligación tributaria.

#### 1.7 Elementos de la relación jurídica tributaria

- Elemento personal. El elemento personal de la relación jurídico tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma.
- Hecho generador o hecho imponible. El hecho imponible es nuestra hipótesis legal condicionante tributaria, esto quiere decir que es el hecho hipotético descrito en la ley tributaria con una descripción que permite conocer con certeza situaciones en el momento de realizarse dan surgimiento a la obligación jurídico tributaria.
- Objeto impositivo. Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero, por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria para satisfacer sus necesidades financieras y políticas.



- Tipo Impositivo. También llamado elemento cuantificante. En la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo esta debidamente establecido en la Ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo.
- Base impositiva. Puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, en todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica, puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible; la base Imponible, como su nombre lo indica, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria. Diversos autores señalan al indicar que "la determinación de la obligación fiscal consiste en la contratación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida y exigible"<sup>7</sup>.
- Elemento temporal. Lo constituye el momento en que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible, es necesario que el legislador conceptúe en la ley en cuanto al elemento temporal en que momento se cumple el hecho generador, y en que momento se cumple el pago, estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador.

### 1.8 Características del poder tributario

- Es irrenunciable. El Estado no puede renunciar a este tributo especial, sin él, el Estado no puede existir; sin el poder tributario no puede exigir a los particulares la satisfacción de las necesidades públicas.
- Es originario. Porque el poder tributario nace con el Estado mismo. Es Permanente. Porque existirá siempre que exista el Estado, aunque el Estado no lo ejercite, este emitirá leyes tributarias en cualquier época y su derecho no prescribe.

---

<sup>7</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **El derecho fiscal**. Pag. 121



## 1.9 Los tributos

El tributo es la cantidad de dinero que las personas deben pagar al Estado, el Artículo 9 del código tributario establece “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, el Estado puede obligar el pago de los tributos, imponiendo una sanción cuando no se contribuya de manera voluntaria; la inversión de los tributos debe orientarse hacia las necesidades más urgentes de la población, entre ellas el combate a la pobreza, mejoras en la salud, la educación y seguridad.

Doctrinariamente concluyendo, los tributos son las prestaciones pecuniarias, normalmente obtenidas en dinero que el Estado o ente público autorizado por este obtiene, en virtud de su soberanía territorial, por parte de los particulares; estas prestaciones son obligatorias y no voluntarias, constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente tiene derechos y obligaciones, es decir a partir de los dieciocho años y con capacidad para actuar, siempre y cuando se encuentre dentro de las condiciones para tributar.

### 1.10 Origen de los tributos

Los reyes con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, pues el resultado de las victorias era la obtención de los tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras y súbditos. Esta situación de constantes guerras eran propiciadas por los nobles o principales del reino, pues de acuerdo al botín logrado así era la riqueza y bienestar de que gozarían dichos personajes como en algunas oportunidades las guerras se prolongaban demasiado, las finanzas del Rey se verían disminuidas y a veces al borde de la bancarrota total, situaciones que hizo que el Rey se viera en la necesidad de solicitar de los principales nobles su colaboración para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos. Las prestaciones solicitadas exclusivamente a los principales del reino, crecen con las necesidades de las



guerras a un ritmo tan vertiginoso que obligan a los reyes a dirigirse no sólo a los nobles, sino directamente hacia sus súbditos en demanda de nuevos recursos.

Vemos así que las ayudas consentidas del vasallo al señor y en general todos los tributos que el Rey solicito de sus súbditos durante la baja Edad Media, no por consideraciones de interés público sino al menos en un principio por intereses recíprocos, siempre como consecuencia de las guerras, el Rey impone su poder a los nobles y a su súbditos y lo agrega a os vencidos y para sostener a sus ejércitos, crea impuestos que deben ser pagados por todos en forma obligatoria.

Esta ampliación de la base contribuyente obligó a dar entrada a sus representantes en el primitivo Consejo del Rey, después denominado comunes, Cortes o Estados Generales. Así pues desde el nacimiento de las Cortes, la representación de la Sociedad Estamental tuvo participación directa en la aprobación de impuestos con cierta preponderancia de el Estado llano, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XIII, sin embargo este triunfo de la idea de limitación del poder real, no significa afirmar la existencia de lo que, andando el tiempo, habría de constituir el contenido del principio de legalidad tributaria, el consentimiento de impuesto se presenta como un derecho de los súbditos opuesto a la facultar de los monarcas de acudir constantemente a ellos en demanda de recursos, pero desde el punto de vista del súbdito es fundamental un derecho de defensa, una garantía y una seguridad frente a la arbitrariedad y abusos de los reyes.

Andando el tiempo, las funciones de las cortes, de los comunes y de los Estados Generales, en un principio limitadas al consentimiento del impuesto se irán abriendo paso y ampliando a lo largo de casi cuatro siglos de incesantes luchas con la monarquía, para desembocar bien entrado el siglo XVII en su completa desaparición bajo el absolutismo que domina el continente europeo, o en su definitiva consolidación bajo el reinado de Guillermo III en Inglaterra y un siglo más tarde, en el resto del continente, como consecuencia del triunfo de las ideas surgidas por la Revolución Francesa.



Como conclusión podemos entonces exponer que el origen de los tributos fue la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas, que para obtener dicho objetivo era necesario mantener grandes ejércitos, los cuales para su mantenimiento requerían la utilización de grandes cantidades de bienes, los que al ya no poder ser suministrados por el propia Rey hizo necesaria la petición de colaboración de los nobles, y al ya no alcanzar dicha colaboración se impone la contribución obligatoria para el súbdito, la cual después se hace extensiva para los vencidos en la guerra para esbozar el origen de los tributos contemplaremos la época antigua (Egipto, Babilonia, Grecia y Roma), la edad moderna y la edad contemporánea, además se puntualizará sobre la necesidad de los tributos y su finalidad.

### 1.11 Época antigua

- Egipto y Babilonia: Aquí se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos, se pagaban en servicio o en especie.
- Grecia: Inicialmente los griegos se opusieron al pago de los impuestos, ya que se decía que era un acto en contra de la voluntad y la libertad individual, pero luego comprendieron la necesidad de cobrar los mismos, pero fueron exigentes en que se diera una correcta inversión de los recursos y aceptaron dos clases de impuestos: los primeros eran prestaciones voluntarias, en estas prestaciones los griegos basaron sus impuestos, pero no por obligación, sino por simple convicción, sólo así podía el Estado cubrir sus necesidades. En el segundo era un sistema de imposición indirecta, se pagaba al comprar mercancía un ejemplo de ello tenemos el impuesto al valor agregado –IVA- actualmente.

Roma: Al inicio no se pagaban los impuestos; eran los pueblos vencidos en la guerra quienes debían pagarlos. Los romanos tomaron la actitud de no pagar los impuestos que los pueblos conquistados debían pagar los mismos; pero al extenderse el imperio ya no alcanzaban con esos tributos y hubo necesidad de acudir al pueblo romano, a los ciudadanos romanos.





### 1.12 Tributos que se pagaban en la Edad Media

Los impuestos eran cobrados por los señores feudales, en las formas que se relacionan a continuación:

Formariage o servidumbre matrimonial: Consistía en una cantidad de dinero que se pagaba conforme a la estatura de la mujer; se pagaba al señor feudal, cuando un siervo o sierva quería contraer matrimonio con persona de otro feudo.

Mano muerta: Consistía en el derecho que tenía el señor feudal para apoderarse de la herencia de sus siervos que morían sin tener hijos, o los parientes colaterales no podía heredar; pero éstos no podían heredar si no pagaban al señor feudal el impuesto que éste les imponía, consistía en el impuesto de herencias, legados y donaciones.

Capitación: Era el impuesto que se pagaba al señor feudal por cabeza, después de realizar un censo, es decir cada persona censada debía pagar su impuesto por un año, aquí se originó el concepto de ingreso per-cápita, que constituye el antecedente del Impuesto sobre la renta -ISR-.

- Derecho de Relieve: Consistía en pagar un rescate o impuesto, por parte de los parientes colaterales del fallecido si querían quedarse con los bienes de éste; es el derecho de los familiares para recuperar los bienes del pariente que no dejaba herederos, pagando un impuesto a los señores feudales, además se pagaba impuesto por la venta de sal, carne, trigo, (impuesto al consumo, hoy el Impuesto al Valor Agregado -IVA-. derecho de circulación; carreteras (hoy peaje).

### 1.13 Cronología de la tributación en Guatemala y Centroamérica

Todas las sociedades han tenido y tienen tributos; a lo largo de la historia el tributo ha adoptado diversas formas y ha sido utilizado para propósitos diferentes, obras públicas, sostenimiento de las clases altas, hacer la guerra, entre otras; para



entender su desarrollo en Guatemala y Centroamérica se ha dividido en las siguientes épocas:

#### 1.13.1 Época precolombina

En la civilización maya los campesinos tenían que sostener a su supremo gobernante, jefes locales y sacerdotes; construyeron los centros ceremoniales y las vías de comunicación, los tributos consistían en alimentos, cacao, miel, tejidos, aves, collares, conchas, otra forma de tributar fue el trabajo de los esclavos, en las culturas de Centroamérica los tributos consistían en alimentos, cerámica y animales.

#### 1.13.2 Época colonial

La conquista inició la explotación de los indígenas; por medio del sistema de encomiendas o el repartimiento, que buscaba el aprovechamiento de la mano de obra indígena por los conquistadores; pero también se obligó a los españoles a pagar impuestos, el primero de ellos fue el quinto real.

#### 1.13.3 Época independiente

La federación Centroamericana sustituyó los impuestos coloniales por otros, el déficit de la balanza de pagos obligó a los Estados a recurrir a préstamos ingleses; a finales del siglo xix los gobiernos de la región centroamericana aplicaron una reforma tributaria y un incremento de impuestos, por ejemplo la exportación de café que aumentó la recaudación por alcabala marítima, ingresos que se cuadruplicaron en una década, reapareció el trabajo forzado para la población indígena en las plantaciones y en la construcción de obras públicas.

#### 1.13.4 Época republicana

Esta época constituye el surgimiento de las repúblicas centroamericanas, cada una de ellas estableció sistemas parecidos, pero en general los impuestos recaían a



la exportación e importación de bienes agrícolas o industrializados, a mediados del siglo xx, en que se produce la crisis económica mundial, se inician programas en donde la administración tributaria se encuentra ante el gran reto de la obtención de recursos para que el Estado pueda ejecutar los gastos indispensables que requieren los servicios, que por ley le corresponde prestar.

#### 1.13.5 Época contemporánea

En el área de Centroamérica se aplican sistemas de ajuste estructural, que afectan a las clases más desfavorecidas y el alza de la carga tributaria al pequeño contribuyente así como al comerciante; los Estados en Centroamérica iniciaron programas reguladores para combatir el fraude fiscal, sobre todo de los grandes capitales que evaden el pago de sus impuestos directos; en épocas pasadas como en la actualidad las políticas fiscales y los sistemas de recaudación se han mostrado deficientes, lo que se ha traducido en servicios públicos con grandes carencias calidad y cobertura.

#### 1.14 Necesidad y finalidad de los tributos

El economista inglés Charles M. Allan expone “que la economía perfectamente competitiva, se presenta al menos a primera vista como capaz de funcionar de un modo muy satisfactorio sin que intervenga formalmente el Estado y por consiguiente sin tributación”, siento que es muy discutible lo que expone este autor ya que el sostiene que existe un sistema de economía que regula la producción de bienes que necesitamos y que por lo tanto, no se justifica la intervención del Estado al sostener cuando observamos las economías de occidente este sistema estilizado de mercado parece verosímil, como una aproximación a lo que sucedería si se suprimiera la actuación del Estado.

Me encantaría delimitar o hablar de tres sugerencias en cuanto al Estado que proporciona bienes sociales y bienes meritorios porque algunos de estos bienes poseen características que les hacen poco aptos para su provisión a través del mercado, el



Estado gasta dinero para mantener a los pobres, y que el Estado actúa para corregir ciertos fallos del mercado en orden a su buen funcionamiento como mecanismo planificador, o sea que no obstante propugnar por la no intervención del Estado, luego justifica su existencia e intervención al reconocer que determinados bienes o servicios sólo pueden ser suministrados por el Estado, entre los que señala la defensa nacional, administración de justicia y orden público, alumbrado, vivienda limpieza de calles, parques urbanos la educación.

Por otra parte encontramos el criterio de la mayoría de autores que son contrarios al criterio anterior, quienes exponen desde tiempos pretéritos el hombre tiende a vivir en sociedad y en esta vida colectiva engendra necesidades distintas de las que tiene el individuo en su consideración aislada, vemos así, que cuando el ser humano resuelve integrarse en una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia. Estos ideales cuya concreción es ineludible para que exista cohesión entre seres solidarios y no simplemente yuxtaposición de individualidades una al lado de la otra, dan lugar a las necesidades públicas.

Como esas necesidades son de imposible satisfacción debida mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado tiene a buscar a alguien que aune esos esfuerzos. Desde los comienzos de la vida comunitaria se nota la predisposición a subordinarse a un jefe o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente como para dar solución a los problemas comunes de los grupos constituidos. Con la evolución que traen los siglos las agrupaciones crecen y se perfeccionan convirtiéndose en estados mediante la conjunción de tres elementos que son la población, territorio y gobierno.

Es así como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades generales como la defensa de su



territorio, la administración de justicia, educación, salud pública, para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar erogaciones que suponen los previos ingresos, observamos por lo pronto la necesidad de que el Estado efectúe gastos, si el estado necesita gastar es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones, el Estado debe pues tener ingresos y es ahí cuando se establece la necesidad de crear los tributos.

- Finalidad de la tributación

El estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que encontramos la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación, salud pública, en otras palabras que la finalidad de la tributación es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

- Noción general de la teoría jurídica de la tributación

Se les reconoce a los juristas alemanes e italianos, el mérito de ser los realizadores de la teoría jurídica de la tributación, los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del estado moderno para obtener los medios económicos que le permitan realizar sus fines, entre los que se encuentra la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales.

Corresponde a la ciencia económica establecer los impuestos y las consecuencias para la individualización de las fuentes de ingresos y gastos, pero es competencia exclusiva del jurista el estudio de los instrumentos establecidos en el derecho, para procurar el dinero al ente público para que éste lo administre y lo gaste en la realización de los actos considerados útiles o necesarios para el ente por sí mismo y cumpla con sus fines institucionales tales actos hacen necesario evidentemente, desembolsos de dinero, bien para el pago de las retribuciones a las personas físicas



que trabajan para el ente público, bien para la remuneración de quienes desarrollan una actividad del ente en virtud de una relación contractual, o bien que suministren al mismo ente, los bienes necesarios para que consiga sus fines y para el desarrollo de toda actividad en general que debe de realizar, toda actividad administrativa tiene un carácter estrictamente instrumental, en cuanto se dirige a proveer al ente público, los medios para desarrollar la actividad que definiríamos sustantiva, en cuanto se dirige a la consecución de los fines institucionales del ente.

- Poder o potestad tributaria del estado

La denominación de potestad tributaria no es aceptada unilateralmente, pues existe a este respecto dispersión de opiniones en efecto se habla de supremacía tributaria, algunos lo denominan como poder fiscal, poder de imposición o poder tributario; es así como puedo decir abiertamente que la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial, esto en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa por un lado supremacía y por otro sujeción, es decir la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior, se dice que desea dejar siempre en claro que la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes necesarios para tal obtención, pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un status de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial, tal status significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del estado, pero ello no entraña un deber tributario sino simplemente un estado de sujeción.



Es necesario entonces tener presente que cuando el Estado se convierte en titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligados a dar hacer o no hacer, mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano abstracto como mera facultad, el estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto es decir a un conglomerado de sujetos indeterminados.

Para concluir puedo decir que la potestad tributaria, se expresa en la norma suprema constitucional la que faculta al Estado para poder imponer tributos, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, o sea el Congreso de la República establece los tributos en una ley que vincula a los sujetos Activos y Pasivos de la relación jurídica tributaria, o sea que la potestad tributaria que otorga la Constitución se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen los tributos y por ello se considera que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley tributaria, de igual forma el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y paralelamente está la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa lo cual se denomina competencia tributaria.

Son necesarios los tributos para cubrir diferentes gastos público; en Guatemala, representa más del 85% de los ingresos del Estado, con estos ingresos, el Estado puede dar cobertura a los gastos públicos y cubrir las necesidades básicas de la población, como lo son: salud, educación, carreteras, escuelas, etc., la finalidad que se persigue haciendo efectiva la actividad tributaria de los particulares hacia el Estado, es tratar de cubrir los diferentes gastos públicos, se justifican los tributos cuando existen gastos que cubrir.

#### 1.15 clasificación de los tributos

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



no sólo las facultades de las distintas esferas de poder dependen en esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes.

### 1.16 Impuestos

En la antigüedad fue una prestación hecha por los súbditos al señor feudal, luego se transforma en servicio o súplica de los reyes al pueblo para ayudar a cubrir los gastos de los servicios públicos, posteriormente fue una colaboración del ciudadano y en la actualidad se han convertido en una obligación que se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria, que a la vez produce ciertos efectos económicos y sociales; el impuesto en sentido general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad, por medio del impuesto se puede prestar limitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, se entiende por impuesto la cantidad de dinero que se destina al Estado, de carácter obligatorio para que sea posible proveer de servicios necesario “el impuesto es un pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva”.<sup>8</sup>

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

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

---

<sup>8</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero**. Parte II. Guatemala 2004.





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

- Principio de Justicia

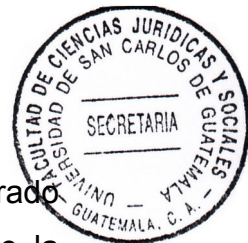
Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado, este principio se proyecta bajo dos formas, la generalidad de los impuestos y la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

- Principio de certidumbre

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas. Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien debe pagar las penas en caso de infracción.

- Principio de comodidad

Todo Impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente.



El significado más amplio que puedo decir de ello es que un Impuesto cobrado inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el cobrado después de la situación que la originó. A mayor tiempo para el cobro, mayor es el sacrificio para el individuo que lo paga.

- Principio de economía

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

- Concepto de impuesto

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

### 1.17 Características de los impuestos

Debe establecerse a través de la ley: el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad, el cual indica que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos. El pago del impuesto debe ser obligatorio: esta obligación surge de la necesidad de dotar al Estado de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas o sociales; asimismo deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con las circunstancias contenidas en la ley como hecho generador.



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

Se establece a favor de la administración activa: todo dinero que se pague proveniente de los impuestos debe destinarse a cubrir el presupuesto del Estado. De la definición dada de los impuestos y otras definiciones doctrinarias y legales, encontramos en todas una idea fundamental “la de que el impuesto es en esencia una aportación que deben los miembros del Estado, por un imperativo de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado”.<sup>9</sup> Para otros estudiosos del se establecen otras características tales como una Cuota Privada, que es Coercitiva, que no hay Contraprestación y que están destinados a financiar los Egresos del Estado, brevemente haré un análisis de cada una de ellas.

---

<sup>9</sup> Flores Zavala, Ernesto. **La teoría del seguro**. Pag. 47.



- Es una cuota privada

Se dice que es una cuota privada ya que generalmente grava la renta privada que eventualmente puede afectar el capital. La cuota de esta riqueza la fija la ley tributaria.

- Es coercitiva

Decimos que es coercitiva ya que el Estado exige el cumplimiento. El Estado las establece en el solo uso de su poder tributario.

- No hay contraprestación

Puesto que en el momento de pagar los impuestos, el Estado no ofrece como contraprestación ningún servicio personal o individual al contribuyente.

- Destinados a financiar los egresos del estado

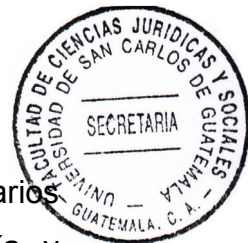
Es su deber satisfacer necesidades y servicios públicos que toda la población necesita, entre ellos podría mencionar la seguridad, la construcción o reparación de caminos, la educación la salud.

### 1.18 Naturaleza jurídica de los impuestos

Las doctrinas que explican la naturaleza jurídica de los impuestos han dejado de tener relevancia jurídica, citaré algunas únicamente como un antecedente histórico ya que entre ellas tenemos:

#### 1.18.1 Teoría de la equivalencia

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



administración de la hacienda para los príncipes para preparar a los funcionarios fiscales de la “cámara principis”, con conocimientos generales de economía y administración, Pufendorf, sostenía que el impuesto “es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debía existir una capacitación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio”<sup>10</sup>

### 1.18.2 Teoría del seguro

Según esta teoría el impuesto es una “prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar al Estado”; “el impuesto es la prima de seguro pagado por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos, de ser perturbados en su posesión o en su disfrute”;<sup>11</sup> esta teoría se considera falsa por dos razones fundamentales: en primer lugar porque en ningún tiempo se ha considerado la actividad del Estado, como una simple protección de la hacienda de sus habitantes o súbditos; por el contrario el Estado moderno tiende a desarrollar su actividad en todas las órdenes; y en segundo lugar, porque si se analizan someramente las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeña parte de esos presupuestos; en ningún tiempo el Estado ha actuado como una empresa de seguros, ya que si así fuera, tendría la obligación al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo.

### 1.18.3 Teoría que considera al impuesto como un sacrificio

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

---

<sup>10</sup> Flores Zavala, Ernesto. *La teoría del seguro* Pag. 48.

<sup>11</sup> *Ibidem* Pág. 50.



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

### 1.19 Clasificación de los impuestos

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos; al mencionar impuestos directos Cabanellas lo preceptúa “el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudados de conformidad con las listas normales de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza”.<sup>12</sup> Por otra parte define el impuesto indirecto como “el que gravita sobre los objetos del consumo o determinados servicios y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos; recibe su nombre por satisfacerse de manera indirecta, esta clasificación de los impuestos es una de las que mayor comentario ha creado en la doctrina del derecho financiero, y dentro de ellos tenemos una clasificación muy importante ya que los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales, personales son aquellos que toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como por ejemplo el impuesto sobre herencia, legados y donaciones; impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, por ejemplo el impuesto sobre la propiedad.

---

<sup>12</sup> Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 753.



### 1.19.1 El Impuesto Sobre la Renta: (ISR)

Este es un impuesto directo que grava las rentas obtenidas por toda persona, nacional o extranjera, obtenida en el territorio nacional; grava salarios y bonificaciones, que el Estado y el sector privado pagan a sus empleados, también grava las ganancias producidas por las empresas, se exceptúa el pago del impuesto a las rentas obtenidas por instituciones y personas a las que la ley exime del pago.

### 1.19.2 Impuesto al Valor Agregado (IVA).

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

### 1.19.3 Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI)

El primero de julio del año 2004, entraron en vigencia modificaciones al paquete tributario de los guatemaltecos, entre ellos se incluye la creación del impuesto extraordinario temporal de apoyo a los acuerdos de paz –ietaap- y el cambio de período fiscal, que será de enero a diciembre de cada año, este es creado por el Congreso de la República y sustituye al impuesto de las empresas mercantiles y agropecuarias (iema), dado al requerimiento de mayores recursos financieros para cumplir con los compromisos gubernamentales; su vigencia es determinada por el gobierno, para los próximos tres años y lo pagan dichas empresas cada tres meses. La Superintendencia de Administración Tributaria (sat), es la entidad del ministerio de finanzas públicas la encargada de recaudar los recursos financieros provenientes de los pagos de los impuestos. El Banco Centroamericano de Integración Económica (bcie), esta es una



institución financiera regional, provee de recursos financieros a los Estados que lo soliciten, fue creado en 1960, su sede se encuentra en Tegucigalpa, Honduras. Los recursos provenientes de esta entidad regional centroamericana, como sabemos han venido a tratar de resolver algunos programas o proyectos de los gobiernos de la región para disminuir la deuda pública.<sup>13</sup>

## 1.20 Tasas

El tributo denominado tasa no está regulado como tal en el Artículo 10 de nuestro código tributario, pero es un impuesto que si obtienen las municipalidades u otro ente estatal, por lo que es importante conceptualizarlo, definirlo, clasificarlo y diferenciarlo de las demás formas de tributo, por tal razón lo analizaremos desde el punto de vista doctrinal.

### 1.20.1 Concepto de tasa como tributo

Es la suma de dinero; que paga una persona individual o jurídica, como contraprestación a un servicio público, que proporciona el Estado; por la municipalidad de su jurisdicción o por cualquier otro ente del Estado con la finalidad de cubrir los gastos que genera la prestación de algún servicio, las tasas son divisibles, los impuestos no, la tasa es una retribución a una compensación que se paga por un servicio; en la tasa debe hacerse el cobro con equidad, es decir que no debe existir abuso en el cobro del servicio por parte de la institución que lo cobra y que presta el servicio. La tasa es de carácter voluntario, pues sólo se paga en virtud de la demanda de un servicio. La finalidad de las tasas, no es el lucro para las municipalidades o el Estado, sino la intención de que la mayoría de los vecinos tengan acceso a los servicios públicos; de tal manera que podemos concluir que la tasa, es un derecho que se percibe por el Estado como persona soberana por servicios o prestaciones especiales individualizables de carácter jurídico administrativo, organizado con fines colectivos y que los paga el usuario.

---

<sup>13</sup> Santizo, Paola. **Manual de fianzas**. Pág. 39.



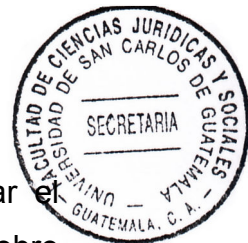


Para otras personas más sin embargo las tasas son el ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo que beneficia a lo sociedad en general, así puedo decir que tasa es una exacción pagadera por el particular que se usa y se beneficia especialmente de un servicio o de una cosa pública entre ellas podría mencionar algunas conocidas dentro de la ciudad capital y fuera de ella como las tasa de correos, telégrafos, certificaciones, ocupación de la vía pública; así que tasa es el pago del beneficio concretamente recibido de la administración. A diferencia de la contribución especial su origen es muchas veces voluntario, solo quien quiere recibirá la ventaja de la prestación administrativa.

Podría mencionar una de estos ejemplos sería hasta cuando una persona solicita conexión de agua y luz a su casa, hasta en ese momento pagará la tasa de alumbrado público y la tasa de alcantarillado públicos, algunas personas prefieren el uso de la terminología de derecho y no de tasa, por corresponder más a su significado etimológico, señalando que los derechos son contribuciones establecidas por la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, excepto cuando se prestan por organismos descentralizados.

#### 1.20.2 Características de las tasas

La condición esencial es la prestación de un servicio público especial y divisible; si el Estado no lo proporciona no tiene derecho a cobrarlo, la tasa es el ingreso monetario recibido por el Estado o cualquier ente público, es la recibida por el Estado o por cualquier otro ente estatal por el pago de un servicio especial o determinado; este tributo es voluntario, en virtud que priva la voluntad del contribuyente, para hacer uso o no del servicio; eso quiere decir que el contribuyente ha de demandar el servicio, las tasas emanan del Estado; en virtud de que es el Estado o cualquier ente estatal el que las establece, de conformidad a su poder imperio, que puede imponerlas las tasas deben ser establecidas en leyes y reglamentos; la tasa debe ser pagada por quienes directamente reciben el servicio público, significa que únicamente pagará el servicio quien lo usa.



El servicio debe prestarse a petición del usuario, el servicio lo debe prestar el Estado a sus dependencias descentralizadas autónomas o la municipalidad, el cobro debe fundamentarse en una ley formal aprobada por el Congreso de la República, la prestación debe ser proporcional y equitativa, esto significa que la prestación debe guardar proporción con el costo del servicio.

- Elementos

Tomando como base los conceptos y características anteriores determino que integran la tasa los elementos siguientes: es un ingreso monetario percibido por el Estado o un ente público; la tasa es recibida por el Estado en pago de un servicio especial y divisible; la tasa debe ser pagada directamente por quienes reciben el servicio.

- División de las tasas

Podría mencionar que las tasas se dividen por otorgamiento de documentos públicos, por servicio de instrucción pública, por servicio de energía eléctrica pública, por servicio de transporte, por servicio de correos, por servicio de publicaciones, por registro de propiedades, por peaje, por licencia de conducir.

### 1.20.3 Clasificación de las tasas

- Tasas por servicios

Son aquellas que paga el usuario, cuando utiliza directamente el servicio y se fundan en el uso, o disfrute de un servicio público de carácter esencial, ejemplo de ello tenemos el agua potable, drenajes, entre otras.



- Tasas administrativas

Son las que prestan los entes de la administración pública; el cobro que realiza la administración al prestar servicios públicos administrativos, dando constancias de algún proceso, del acto administrativo, ejemplo certificación de partida de nacimiento, licencias de conducir, copia de resoluciones administrativas entre otras.

### 1.21 Diferencias entre los impuestos y las tasas

En los impuestos el sujeto pasivo o sea el contribuyente está obligado a pagarlos aún en contra de su voluntad; en las tasas el pago es voluntario, el contribuyente decide si hace uso o no del servicio que le proporciona el Estado, en los impuestos, el Estado no ofrece ninguna contraprestación o actividad que beneficie directamente al contribuyente. En las tasas el pago que hace el contribuyente o sujeto pasivo deviene de una actividad que realiza el Estado en beneficio del contribuyente.

### 1.22 Semejanzas entre los impuestos y las tasas

- Ambos son establecidos por el Estado.
- Ambos provienen del poder del imperio que tiene el Estado.
- Su cobro está basado en la ley.

### 1.23 Arbitrios

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



## 1.24 Definición

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

## 1.25 Características de los arbitrios

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

## 1.26 Principios de los arbitrios

- Justicia

Este principio señala que todo vecino está obligado a contribuir con los gastos que efectuará el municipio, de conformidad con los ingresos que percibe.

- Comodidad

El pago debe establecerse en la forma y en la época que le sea más favorable al vecino.



- Certeza

El arbitrio establecido debe ser conocido por el vecino en cuantía, forma y época de pago.

- Economía

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

### 1.27 Semejanzas entre los arbitrios y los impuestos

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

### 1.28 Diferencia entre los arbitrios y los impuestos

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

### 1.29 Contribuciones especiales

Contribución especial: “es la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales, que atiende el Estado”.<sup>14</sup> Contribución especial; es el tributo cuya obligación tiene como hecho generar beneficios derivados de la realización de obras

---

<sup>14</sup> Fonrouge, Giuliani. **El derecho financiero** Pag. 302



públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación; son cuotas especiales que se establecen en comunidades determinadas para atender sus necesidades públicas, el contribuyente percibe directamente el beneficio de la obra, lo que las diferencia del impuesto, en el cual los beneficios no se observan en una obra determinada ya que el Estado lo emplea para el beneficio de la sociedad en general. La poca recaudación y la evasión fiscal son los principales problemas para que el Estado se agencie de recursos y sean utilizados para resolver los principales servicios en materia de salud, vivienda, educación seguridad, entre otros, es muy importante reconocer nuestras obligaciones como pequeños y grandes contribuyentes. Los impuestos son los recursos financieros con los que cuenta el Estado, para ser administrados por las entidades de gobierno, así diremos que existen algunas clases de contribuciones tales como las contribuciones por mejoras, las contribuciones sociales y las contribuciones especiales.

Para algunas personas contribuciones especiales son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población con el objeto de atender en forma parcial el costo de una obra o servicio de interés general y que se traducen en un beneficio manifiesto a quien se presta; diremos que la contribución especial como una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los beneficia en forma específica.

- Características

Entre ellas podría mencionar las siguientes: que es una figura jurídica tributaria por cuanto que el Estado la impone con el carácter obligatorio de los particulares; se paga por el equivalente del beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio; la contribución es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato,



ya que es posible la distribución del costo de la obra por que se conoce quienes son los más beneficiados con ella; es obligatoria ya que es impuesta por el Estado o los organismos públicos autorizados

### 1.30 Fuentes del derecho tributario

Son fuentes del derecho tributario las normas que regulan la actividad financiera del Estado, de su actividad tributaria, son normas generadoras o de creación, puede ser también origen de otra norma, en el derecho tributario al igual que sucede con el conjunto del ordenamiento jurídico público la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a los modos de creación del derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre, el régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación y es el siguiente: la Constitución Política de la República, los tratados internacionales, la ley, leyes delegadas y decretos leyes y los reglamentos.

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

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



### 1.30.2 Los tratados internacionales

Por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala; la primer fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, este es una posición aceptada generalmente por la doctrina aunque existe una corriente que sostiene que la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional, en cuanto a si los tratados y convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, nuestra posición es que en materia de derechos humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y que la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en las que con mayor frecuencia son violentados estos derechos; como una garantía a toda la población y por lo tanto aplicable a la materia tributaria el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “en materia de derechos humanos, los tratados y convenios ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”; el artículo le da jerarquía superior de la que tiene el derecho interno a los tratados y convenios internacionales ratificados por Guatemala, y en materia tributaria, existe conexión con las violaciones a los derechos humanos, en el campo de la tributación, para que se cumplan los principios del derecho tributario como son capacidad de pago, equidad, y justicia o igualdad tributaria, no confiscación, los convenios firmados por Guatemala tienen preeminencia sobre el derecho interno, se recomienda analizar también el Artículo 44 de nuestra Carta Magna, por lo anterior los tratados y convenios internacionales en derechos humanos son fuente del derecho tributario, ya que garantizan que se cumpla con la protección al contribuyente.

Bien podría decir que considero que al Tratado Internacional como el testimonio escrito de los acuerdos entre dos o más personas jurídicas internacionales con el objeto de crear, confirmar, modificar o extinguir derechos, deberes, relaciones instituciones, órganos, organismos o reglas de índole internacional o de uniformidad legislativa y de protección individual o externa.





Los convenios internacionales son acuerdos suscritos por los representantes de dos o más Estados, acerca de una materia determinada. El Tratado y el Convenio Internacional tienen varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias, que el tratado lo celebra el jefe de Estado y el Convenio lo negocia un órgano inferior por ejemplo podría decir un Ministro, también podría decir que el Tratado como el Convenio para convertirse en Ley de la República tiene que ser aprobado por el Congreso de la República. En lo que respecta al Derecho Tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, ya que nuestra materia, más que ninguna otra, tiene repercusiones y orígenes en el exterior, donde lugar a situaciones que se interfieren legislativamente.

Para decir a grandes rasgos señalaré el problema de la doble tributación, particularmente en el pago del impuesto sobre la renta, el que constituye uno de los principales casos que tienen relevancia internacional y el que ha originado numerosos convenios o acuerdos entre los países contratantes, otro caso que se puede citar es el relacionado con las importaciones y exportaciones regidas por gravámenes arancelarios, aspectos que tienen esencialmente un contenido fiscal y que ha dado origen a instituciones nuevas como lo son el Mercado Común Europeo, el Mercado Común Centroamericano; instituciones que para su funcionamiento han obligado a los países miembros a suscribir convenios o tratados internacionales.

El convenio internacional más importante suscrito por Guatemala, es sin duda el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su reglamento (RECAUCA), que es un convenio centroamericano de integración económica, que contiene las normas que regulan el procedimiento administrativo aduanero en el área centroamericana.

### 1.30.3 La ley

Fuente inmediata del derecho; tienen un papel central en el derecho tributario por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República puede decretar una norma tributaria así como las bases de la recaudación,



por lo que podemos afirmar que ley tributaria, es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que ordena todo el sistema tributario de la nación pero la ley no debe vulnerar nuestra Carta Magna.

#### 1.30.4 Leyes delegadas y decretos leyes

Existen diferencias sustanciales entre las leyes delegadas y los decretos leyes, siendo las dos fuentes del derecho las analizaremos independientemente unas de otros.

- Decretos leyes

Pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria en casos extraordinarios de necesidad y urgencia; que deben someterse al Organismo Legislativo el mismo día de su emisión, o ser ratificados dentro de los sesenta días para perder su eficacia, también se dan los decretos leyes, cuando existe una guerra, una grave crisis financiera, o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto, en Guatemala, la ley del impuesto al valor agregado nace precisamente de un gobierno defacto, siendo en la actualidad parte del ordenamiento tributario interno.

- Leyes delegadas

La ley delegada se configura cuando correspondiéndole al Organismo Legislativo en exclusiva, la promulgación de las leyes, delega ésta en el Organismo Ejecutivo; normalmente eso no es admisible pero hay algunos textos constitucionales que lo permiten, por lo tanto se utiliza esta práctica; en nuestro país, una situación de este tipo sería inconstitucional, ya que nuestra Carta Magna establece que compete exclusivamente al Congreso de la República, el decretar leyes, sean estas tributarias o no.



### 1.30.5 Los reglamentos

El reglamento es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Organismo Ejecutivo, en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Organismo Legislativo. La atribución de la facultad reglamentaria al Organismo Ejecutivo se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Organismo Legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo, puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio, y que existen mayores facilidades para la modificación de los reglamentos y adaptarlos a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicado, adaptación que no sería posible, si dependiera del poder legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados.

Dos principios sirven de norma para determinar los casos en que no debe de intervenir la facultad reglamentaria, lográndose por medio de ellos hacer una diferencia entre el contenido de sus disposiciones y el de las leyes emanadas del Organismo Legislativo, el primer principio es el de la Preferencia o Primacía de la Ley, que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal o sea las emitidas por el organismo Legislativo, no pueden ser modificadas por un reglamento, y el segundo principio es el denominado de la Reserva de la Ley, que consiste en que conforme a la Constitución, hay materias que solo pueden ser reguladas por una ley o sea una ley en sentido formal que es la emitida por el Organismo Legislativo, o sea que de conformidad con este principio no se puede crear un tributo por medio de un reglamento. La facultad reglamentaria constituye una facultad normal del Organismo Ejecutivo que no deriva de ninguna delegación legislativa, sino que la tiene directamente por habérsela otorgado la Constitución.

Es posible que se exponga que la facultad reglamentaria, a cargo exclusivamente del Poder Ejecutivo, se aplica por la necesidad de facilitar la comprensión y aplicación de la ley, a través de explicar el contenido de las obligaciones que esta prescribe,



haciéndola más accesible a los sujetos a quienes va dirigida, para su mejor cumplimiento. Con la aplicación adecuada del Principio de Legalidad, se puede afirmar que sólo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias y el reglamento sólo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que como ha quedado expuesto solo la ley puede establecer el objeto, los sujetos, la base las cuotas las excepciones.

Para algunos tratadistas de los cuales he llegado a compararle he concluido que para muchos de ellos son las disposiciones emanadas del poder ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, en el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento de la administración en general; algunos tratadistas del Derecho Administrativo en forma unánime aceptan como fuente del Derecho a los Reglamentos, posición que últimamente también ha sido aceptada por los estudiosos y legisladores del Derecho Administrativo guatemalteco.

En lo referente al Derecho Tributario, con algunas reservas se acepta dicho criterio, pues se argumenta que para considerar un cuerpo normativo como ley, lo debe ser desde el punto de vista formal y material, y los reglamentos desde el punto de vista formal, son emitidos por el Ejecutivo y no por el Organismo específicamente establecido para emitir leyes como lo es el Organismo Legislativo, las diferencias que se señala que existen entre la ley propiamente dicha y el reglamento son notorios y de fondo algunas de ellas yo podría mencionar que la ley es emitida por el Organismo Legislativo y el Reglamento por el Organismo Ejecutivo; si bien es cierto que las disposiciones de la ley y el reglamento son de carácter general y obligatoria, tanto para los órganos del Estado como para los particulares, el reglamento no puede crear tributos, ya que su función es únicamente desarrollar las leyes respectivas y en consecuencia, sus normas deben de estar ajustadas a la ley y nunca pueden modificarlas, suprimirlas o tergiversarlas, en virtud del principio de legalidad y de subordinación jerárquica.

Como consecuencia de la violación constante que se hizo de las leyes de carácter Tributario de Guatemala, tanto en los regímenes de derecho como durante los regímenes de facto, al modificar el fondo de la ley a través de los reglamentos y hasta



de fe de erratas, los constituyentes vieron la necesidad de legislar al respecto con el fin de evitar tales procedimientos anormales, y así en la Constitución Política de la República de Guatemala allí se establecieron los Principios de Legalidad y el de Reserva de la Ley, por medio de los cuales se establece que Son Nulas Ipso Jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

En conclusión podría decir que son un elemento muy importante del derecho tributario son emitidos por el Organismo Ejecutivo; son de imperiosa necesidad para la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva, y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma, la reglamentación de las leyes es una función administrativa, que corresponde al poder ejecutivo, y su función es la de desarrollar la ley no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma, en Guatemala un reglamento que se sobrepone a la ley es nulo de pleno derecho, y se puede invocar su inconstitucionalidad.

### 1.31 Autonomía del derecho tributario

La autonomía del derecho tributario, es un tema muy discutido, pero se ha estimado que por si mismo cuenta con todos los elementos para ser considerado autónomo; dentro de los elementos propios del derecho tributario tenemos: su propia legislación el cual es el código tributario, leyes tributarias específicas, sus propios principios constitucionales y su propia doctrina. Autonomía significa que puede integrarse por sí solo; pero no puede concebirse ésta de manera absoluta, cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria, por ejemplo la relación jurídico tributaria, es una relación jurídica igual a la que se da en todos los ámbitos del derecho, contiene conceptos como deuda, pago, proceso, infracción y sanción, las que tienen igual significancia en todo ordenamiento jurídico; por lo que no se puede hablar de una autonomía completa del derecho tributario, aunque tenga sus propios principios y



legislación, ya que esta se encuentra inmersa en el derecho general, así tenemos diferentes clases de autonomía, entre ellas tenemos la autonomía didáctica y la autonomía científica.

### 1.32 Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios del derecho tributario que están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental de nuestro país; el Estado es garante de los derechos mínimos de los contribuyentes, entre estos principios analizaremos brevemente los principios de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación y el de irretroactividad.

#### 1.32.1 De legalidad

Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley, en nuestra Carta Magna podemos encontrar el principio de legalidad en varios artículos principiando por el Artículo 5 que norma así “nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley”; por su parte el Artículo 28 señala “la facultad de todo habitante de la república de hacer sus peticiones a la autoridad las que deberán ser resueltas conforme a la ley”, de la misma manera podría seguirse citando artículos relativos al principio de legalidad; sin embargo, el artículo constitucional que recoge de una manera amplia el tema es el Artículo 239, que literalmente regula “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) las infracciones y sanciones



tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo; “las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro Administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”,<sup>15</sup> el código tributario Decreto número 6-91, del Congreso de la República y todas sus reformas, se encuentra inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado él mismo en sus primeros tres considerándolos.

### 1.32.2 De capacidad de pago

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que “conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica”,<sup>16</sup> actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece “el sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”,<sup>17</sup> este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

### 1.32.3 De no confiscación

Para ello entenderemos que confiscación es el acto de privar de un bien a alguno para aplicarlo al fisco; confisccius es un delator, se sabe que en la época Cesárea mas

<sup>15</sup> Constitución Política de la República Política de Guatemala.

<sup>16</sup> Castillo Gonzáles, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Ob. Cit. Pag. 54

<sup>17</sup> Constitución Política de la República Política de Guatemala.



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

#### 1.32.4 De irretroactividad

En nuestra Carta Magna, encontramos este principio en el Artículo 15 que preceptúa “la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”; el principio general que domina esta materia es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, pero este principio no debe considerarse como absoluto y todos los autores admiten que sufren excepciones, en materia tributaria existen dos cuestiones fundamentales por resolver, una de ellas es; que debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley, la otra es en que casos debe una ley aplicarse retroactivamente, una ley es retroactiva cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de una ley anterior. La posibilidad de una aplicación retroactiva, implica por consiguiente la subsistencia de los deberes y derechos derivados de la realización del supuesto de la ley precedente; el principio de la irretroactividad de la ley tributaria vale tanto para los jueces como para el legislador ordinario, todo tipo de relación jurídico-tributaria que se produzca después de la aplicación de la ley fiscal, se someterá al imperio de esta última y, como lógica consecuencia, las que se produzcan con anterioridad a la fecha de su vigencia, se regirán por la ley anterior, la ley nueva no debe afectar los derechos realizados antes de su vigencia.







## CAPÍTULO II

### 2. Clasificación de los principios jurídicos que rigen el derecho tributario

Primeramente me gustaría referirme al termino y a la etimología del derecho tributario ya que proviene de la voz latina “termino”, que para muchos significa “voz” o del vocabulario, técnicamente podemos decir que terminología es el arte de expresar por medio de palabras técnicas las expresiones de una ciencia, el derecho tributario a lo largo de la historia a recibido diferentes denominaciones entre ellas podemos incluir las siguientes: derecho impositivo, derecho fiscal y derecho tributario brevemente me gustaría hacer mención de cada uno de ellos.

- Derecho impositivo

Terminología que se utiliza en Alemania, viene de “imposición que significa sujetar a la fuerza, obligatorio, esto por los orígenes del derecho tributario en épocas antiguas donde los vasayos, siervos debían tributar primero con parte de sus cosechas y luego con sus ingresos a favor del rey.

- Derecho fiscal

Termino utilizado actualmente en Francia, proviene de la palabra “fiscos”, que significa “cesta de mimbre”, y esto por la costumbre que tenían los romanos de guardar el dinero en estas cestas, posteriormente se le denominó fiscus al tesoro del príncipe y erario al tesoro de la nación, de ahí que el término fiscal significa tesoro o erario, y comprende el conjunto de bienes patrimoniales con que cuenta el estado.

- Derecho tributario

Es el término más moderno, utilizado en Brasil, Italia y España, este termino es mucho más genérico y exacto, ya que la tributación además de indicar la recaudación, implica la gestión y administración.



El Derecho Tributario cuenta con su propia terminología, sin embargo los dos términos anteriores deben aceptarse como validos, lo interesante del Derecho Tributario es que cuenta con su propia autonomía, y es así que se le atribuye que como un conjunto de normas que regulan la actividad humana en la vida individual y social ya que es unitaria, pero no obstante su unidad teleológica, de acuerdo con las formas de vida humana que se propone regular y del fin que se propone alcanzar, es decir que veo que esta conceptualizado como un todo, pero por su dinámica y evolución se ha desintegrado en ramas especializadas, algunas de las cuales se han logrado independizar por completo del derecho base o común y otras hasta ahora sea visto que se ha logrado tal objetivo.

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

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

Para algunos estudiosos del Derecho Tributario, la definen como una rama jurídica autónoma, ya que abarca un conjunto de principios y de instituciones propias, o como lo expresan muy comúnmente, para que una ciencia jurídica pueda decirse autónoma, es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, también que contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante del concepto general informatorio de otra disciplina, que posea un método propio es decir que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación.



Para otros que son autores, que si bien son la mayoría son acordes en estimar que para considerar a una rama del derecho como autónoma, esta debe de gozar de los tres aspectos de la autonomía, como son la Autonomía Didáctica o Docente, la Autonomía Científica y la Autonomía Legislativa; estos autores defienden que la fragmentación en ramas se debe a la aparición de regulaciones jurídicas cada vez más numerosas y especializadas, lo cual no es fruto del arbitrio legislativo. Tal proliferación se conecta con el crecimiento, importancia y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanas. La aceleración de la historia hace que estas relaciones se diversifiquen en nuevas modalidades, y ello trae la aparición de normas que las reglamentan. A veces estas nuevas normas se consolidan en códigos cuya aplicación suele necesitar de organismos jurisdiccionales especializados, así como la especialización de investigadores, docentes y profesionales de derecho, brevemente daré un análisis de las diferentes autonomías.

- Autonomía didáctica

También llamada “docente”, es la que reconoce como único fin las necesidades de orden práctico y de enseñanza teórica, esto significa que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales, puede llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley indicaba. En nuestro caso desde que existe un curso que analiza el Derecho Tributario y la Legislación fiscal, un programa que impartir, una metodología a seguir, desde ya estamos reconociendo su autonomía docente didáctica.

- Autonomía científica

La ciencia es el conjunto de conocimientos generales y especiales sometidos a un proceso lógico o conjunto de conocimientos verdaderos y ciertos, ese proceso y esa certidumbre es la que se denomina “método científico”, es decir que para cada causa existe un efecto, la ciencia del Derecho ha atravesado un largo camino iniciándose desde el origen mismo de la ciencia, luego como parte del Derecho Administrativo pasando por el Derecho Financiero, hasta llegar al Tributario, una disciplina jurídica



alcanza su autonomía científica cuando tiene un método propio, un campo extenso de estudio y personas que se dedican al mismo.

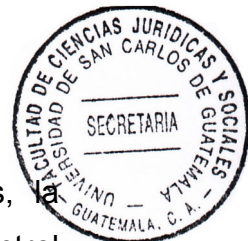
- Autonomía legislativa

Esto significa que la ciencia debe tener sus propias leyes tanto sustantivas como procesales, en la Constitución Política de la República de Guatemala, vemos que están establecidos los principios fundamentales, en ellos vemos que para la emisión de impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales se necesita de una ley imitada por el Congreso de la República; derivado de la emisión del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, se obtuvo la Autonomía Legislativa, de la que se venía luchando desde hacia varias décadas, ya que permitió contar con un instrumento específico para regular las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por aplicar normas supletorias creaban confusión, duda e incertidumbre, lo cual fomentaba aún más la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.

En el Código Tributario precisó claramente que es necesaria la emisión de una ley para fijar el hecho generador de la relación tributaria, sus exenciones, la base imponible, los tipos de imposición, las deducciones descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias entre otras, en conclusión puede decir que el Derecho Tributario si goza de autonomía didáctica y legislativa; en tanto que la científica es a la fecha aún discutible, ya que las corrientes doctrinarias están divididas debido a que la ubican todavía como parte del Derecho Administrativo o del Derecho Financiero y no como una ciencia estrictamente autónoma.

## 2.1 Clasificación de la organización política del Estado de Guatemala

Para establecer la organización política del Estado de Guatemala, me encantaría también previo establecer como preámbulo a ello y como estudio de mi tesis un poco el contenido del Derecho Tributario, ya que es un campo de estudio muy extenso, entre ello tenemos los principios que informan al derecho tributario, sus normas procesales o



instrumentales, sus instituciones propias, sus normas materiales o sustantivas, organización de los organismos e instituciones encargadas de la recaudación y control de los tributos, la regulación de las diversas fases administrativas y jurisdiccionales relacionadas con la recaudación y control de los tributos, la organización de los órganos jurisdiccionales; estas instituciones ayudan a poder estudiar el contenido del Derecho Tributario que como podemos ver se divide en dos grandes ramas las cuales son.

- Derecho tributario material o sustantivo

Es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria, estudia como nace la obligación de pagar tributos y esto mediante la configuración del hecho imponible, y como se extingue esa obligación, examina cuáles son sus diferentes elementos los cuales podemos incluir el sujeto, fuente y causa, así como determina sus privilegios y garantías.

- Derecho tributario procesal o instrumental

Es el que estudia lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y resolución de los conflictos de todo tipo que se plantea entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento a seguirse para ingresar el valor del impuesto a las arcas estatales, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto, pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado, cuestiones todas estas que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos como los tribunales fiscales, deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido; el derecho tributario también se relaciona con otras distintas disciplinas para su mayor apoyo entre ellas podría brevemente citar las siguientes:



- Con el derecho constitucional

El derecho constitucional estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existan, la Constitución Política de la República es fundamento de los tributos, es el cuerpo normativo que faculta al Estado para establecer los casos y circunstancias para regular los tributos, establece los principios y limitaciones constitucionales de la potestad tributaria, los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición deberes cívicos, exenciones y exoneraciones, que muchas leyes fiscales desarrollan, surgen de la norma constitucional.

- Con el derecho Administrativo

He manifestado en mi presente estudio que todavía existen tratadistas que no aceptan la autonomía del Derecho Financiero ni del Derecho Tributario y que sostienen que estos no son más que unas ramas del tronco común el “Derecho Administrativo”, esta rama establece los órganos encargados de recaudar y fiscalizar los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden utilizarlos administrados.

- Con el derecho financiero

Se define al Derecho Financiero como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, o como el conjunto de normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público. Se ha insistido que el Derecho Tributario se desligó del Derecho Financiero, sin embargo algunos estudiosos han tratado de clarificar tal situación y llegan a la conclusión de que el Derecho Financiero tiene carácter más de naturaleza económica y que para su regulación necesita de un ordenamiento jurídico que le permita adquirir y emplear los medios económicos del Estado y que el Derecho Tributario se debe circunscribir específicamente a los tributos.



Podría yo concluir que el Derecho Financiero estudia al aspecto económico de los tributos y el derecho Tributario estudia el aspecto jurídico, el derecho financiero planifica la creación y monto de los tributos y la administración del patrimonio del Estado, el Derecho Tributario solo tiene relación con la recaudación de los tributos.

- Con el derecho procesal

El derecho procesal es el conjunto de normas que regulan los procedimientos en que se resuelven las controversias o conflictos de intereses que surgen entre el fisco y los contribuyentes; dentro del derecho Tributario se instituyó el proceso administrativo, el procedimiento de restitución y las impugnaciones de las resoluciones de la Administración Tributaria, en donde se indica los requisitos, pasos, resoluciones, medios de defensa plazos que debe seguir el contribuyente en el momento en que no este de acuerdo con un ajuste que se le efectúa, esas guías son procedimientos y de ahí su vinculo.

- Con el derecho penal

En el cumplimiento de los tributos, se presentan determinadas actitudes que son calificadas por la ley como delitos o simples faltas, por lo que se ha hecho necesario que dentro del Derecho Tributario exista un conjunto de normas sancionadoras que no contienen simplemente sanciones de carácter económico inherente a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por objeto tutelar los bienes y valores que en el Derecho Tributario se consagra, por la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria, pero como tales normas sancionadoras no son parte del Derecho Tributario propiamente dicho, sino que constituyen parte del Derecho Penal, entre dichas disciplinas existe íntima relación, pues el Derecho Tributario necesita de la aplicación del Derecho Penal para el sancionamiento y cumplimiento de las penas que corresponden a las personas que incurren en un ilícito tributario. Entre los casos que caen dentro del Derecho Penal y que tienen íntima relación con el Derecho tributario se pueden señalar el contrabando de mercancías, falsificaciones de especies fiscales, peculado, falsificación de documentos públicos.





- Con el derecho internacional

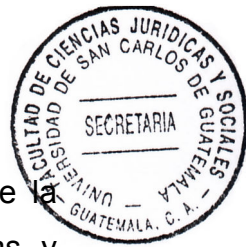
Como consecuencia de las relaciones comerciales que se dan entre los estados, surgió la necesidad de emitir las normas pertinentes que traten de regular las transacciones y comercio internacional, que traten de evitar la doble tributación que regulen los impuestos, las formas de determinación y pago, como ejemplo de ello tenemos el Código Aduanero Unificado Centroamericano (CAUCA).

- Con el derecho civil

Por una parte la relación jurídica tributaria es una relación obligatoria cuya estructura intrínseca es análoga a la relación obligatoria de Derecho Privado de tal manera que las disposiciones de éste en materia de nacimiento, extinción de las obligaciones le son aplicables supletoriamente a la primera, en otros casos las normas del Derecho Privado son extremas a la regulación de la relación tributaria, pero deben tenerse presente en virtud de que el hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaría está constituido por un negocio jurídico entre el diremos que se encuentra inmerso el Derecho Civil, ya que aporta al derecho Tributario en su desenvolvimiento instituciones como los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, el parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de crédito, instituciones que indudablemente pertenecen al campo del Derecho Civil, pero sin embargo tienen implicaciones y efectos de carácter fiscal.

- Con el derecho mercantil

Es sano el poder recordar algunos aspectos de la Reforma Tributaria que se ha puesto en vigencia en nuestro país, nos simplificará explicar la relación que existe entre Derecho Tributario y el Derecho Mercantil, bastando para el efecto señalar qué principios básicos y términos como sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario, entidades financieras, almacenes de depósito; todas estas pertenecen eminentemente a la disciplina jurídica



de Derecho Privado, conocida como Derecho Mercantil, es así como vemos que la disciplina a la que tendremos que acudir a clarificar toda una serie de dudas y problemas que se encontrarán en la aplicación de indicada reforma tributaria guatemalteca.

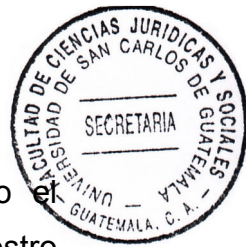
Existen varias clasificaciones, en mi presente estudio deseo referirme al estudio de los principios derivados de la organización política del Estado de Guatemala, y a los principios jurídicos ordinarios. Entre estos principios derivados de la Organización Política del Estado de Guatemala, están los siguientes:

## 2.2 Principio de igualdad

“Todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos”, este principio establece que tanto los nacionales como los extranjeros se benefician de las instituciones públicas, de los servicios públicos que el Estado presta y por consiguiente, en igualdad de circunstancias; también tienen la obligación de contribuir al gasto público, tomando en consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república; Esta norma no especifica que los turistas paguen impuestos como cualquier nacional; ésta norma es defectuosa debería de regular todos los habitantes de la república de Guatemala, deben pagar sus impuestos, nacionales y extranjeros con residencia en el país.

## 2.3 Principio de poder impositivo

Sujetos activos del crédito fiscal guatemalteco; son sujetos activos del crédito fiscal, estado, el municipio y los entes públicos a cuyo favor se establezca un impuesto; ya se señaló en el artículo precedente que sujeto activo de la relación jurídica tributaria es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de los tributos, es decir, el ente acreedor del tributo, y también señalamos que el sujeto activo del crédito fiscal es el Estado, el municipio y los entes públicos, descentralizados, autónomos y semiautónomos a cuyo favor se establezca un impuesto; el único ente legitimado para la determinación y cobro de los impuestos es el Estado, pero éste puede delegar en otras personas morales su



poder tributario; por razones de conveniencia social y económica, tales como municipio y otras entidades autónomas, semiautónomas o descentralizadas en nuestro país, como ejemplo podemos citar al instituto guatemalteco de seguridad social, que es de las contribuciones de seguridad social, llamadas parafiscales y que son incluidas dentro de la denominación genérica de tributos.

El poder impositivo municipal es un poder delegado, de segundo grado encuadrado en los ordenamientos superiores sin mas fuerza que el de un antecedente; en consecuencia el poder delegante tiene la facultad de reasumir las atribuciones conferidas, ya sea por disposición expresa, ya en virtud de normas que impliquen el ejercicio de la facultad delegada, los bienes, rentas y arbitrios municipales, son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios que la propiedad del Estado; la creación de arbitrios debe ajustarse a las necesidades del municipio y requerirá la aprobación del Ejecutivo, el Estado como sujeto activo de la actividad financiera, ejerce el poder fiscal o financiero con el fin inmediato y directo de obtener recursos para satisfacer los gastos públicos; ese poder fiscal ha de ejercerse solo dentro de los límites territoriales del Estado y el ámbito territorial de la norma jurídica, depende de que se trate de un orden legal centralizado o descentralizado. Los municipios ejercen un poder fiscal derivado, en virtud de que es otorgado por el gobierno central mediante norma constitucional. En Guatemala, los sujetos activos del crédito fiscal son por una parte el Estado, las municipalidades y algunas entidades públicas a cuyo favor se han establecido impuestos; como ya lo hemos visto, el único facultado para crear el impuesto es el Estado, pero por razones de la descentralización administrativa financiera ha delegado en ciertos entes estatales parte de su poder tributario.

#### 2.4 Principio de legalidad

Los impuestos deben establecerse por medio de la ley; uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido como reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público; los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de



vista material como formal, es decir que ha de tratarse de ley emitida por el organismo legislativo y por lo mismo de carácter general, abstracto e impersonal. Por este principio el Congreso de la República debería ser un verdadero controlador de la política financiera del Estado, orientada a evitar que los ingresos del mismo, tengan un destino diferente por la actuación de los funcionarios deshonestos y corruptos en todos los niveles de la administración.

## 2.5 Principio de equidad

De igualdad en la imposición; este principio es inseparable de la concepción democrática del Estado, y se refiere a la justicia tributaria, es decir que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que este represente para todos el mínimo sacrificio posible; el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepción, en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, este principio significa que el sistema impositivo debe gravar en tal forma, que represente para todos, los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo. El Estado debe ser cuidadoso en las medidas que dicta en esta materia, para no herir el concepto social de equidad y justicia en la tributación.

## 2.6 Principio de generalidad

El de generalidad en la imposición; es una derivación del principio de igualdad, es necesario que los impuestos se apliquen con generalidad, esto significa que todos los que tengan capacidad de pago paguen algún impuesto, este principio consiste en que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos; la exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de generalidad, porque no puede tener obligación de pagar impuestos quien no tiene capacidad contributiva. La capacidad contributiva, empieza por la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista; si la persona tiene rentas inferiores al mínimo de existencia, no tiene capacidad contributiva, no puede quedar comprendida dentro del principio de generalidad en la imposición; por lo tanto la exención que a su favor se conceda, no



viola el principio de generalidad. Las exenciones concedidas a ciertas categorías de personas que no se encuentran comprendidas dentro de los mínimos de existencia, como las cooperativas, las asociaciones o fundaciones de asistencia o de servicio social, culturales, científicas, educativas, artísticas o deportivas, que destinan sus ingresos a sus propios fines.

## 2.7 Principios jurídicos ordinarios

Existen otros principios jurídicos que no están establecidos en nuestra Carta Magna si no que los encontramos en leyes ordinarias, que el tratadista Ernesto Flores Zavala denomina “principios jurídicos ordinarios de los impuestos, que sin tener la fijeza de los principios constitucionales; regulan los elementos esenciales de los impuestos, tales como sujeto, objeto, cuotas, formas de recaudación, sanciones, y todos estos principios con las normas constitucionales integran el derecho tributario”.<sup>18</sup>

En nuestro derecho positivo, podemos distinguir las siguientes disposiciones ordinarias que regulan los impuestos: las leyes ordinarias que regulan los impuestos, los reglamentos a las leyes ordinarias, las circulares y disposiciones de la autoridad competente que aclaran y precisan las normas de aquellos cuerpos dispositivos; el código tributario debería definir en abstracto los principios, elementos o aspectos que de forma singular se contienen en los distintos impuestos del sistema impositivo guatemalteco; de manera que las definiciones del código tributario llevarían validez general suficiente para su utilización posterior por normas específicas que disciplinen cada uno de esos impuestos, pero, el código tributario si quiere cumplir su finalidad, no debe aspirar a formular únicamente principios generales, doctrinarios y técnicamente razonables, por la sola circunstancia de haber sido recibidos con mayor o menor amplitud en la legislación fiscal positiva, sino que trataría de establecer esquemas y estructuras lógicas “muchas veces en contra o a pesar del ordenamiento tributario específico”.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Amoros, Narciso. **Derecho financiero**. Pag 295

<sup>19</sup> Amoros, Narciso. **Derecho financiero**. Pag. 329



## CAPÍTULO III

### 3. La legalidad en los tributos

#### 3.1 El principio de legalidad en el derecho tributario

El principio de Legalidad se ha resumido en el aforismo “nulum tributum sine lege”, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal esto debo decir que la ley emitida por el Organismo Legislativo quien es el órgano creador de ella, en todos sus aspectos esenciales, viéndolo desde el punto de vista del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica, y cuantía de la obligación.

La consecuencia fundamental del principio de legalidad es, que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos, criterio que es recogido por nuestra Carta Magna al establecer que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, al 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 entre ellas podría mencionar las siguientes: 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 recargos y las infracciones y sanciones tributarias.

La Constitución Política de la República de Guatemala, como ya lo hemos hablado contempla los principios de Equidad y el de Justicia Tributaria, al preceptuar que decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales esto conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la Equidad y Justicia Tributaria, y también contempla el principio de Reserva de la Ley al preceptuar que “son nulas Ipso Jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo; 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”.

De conformidad con los principios que he mencionado anteriormente, puedo establecer que la Constitución Política de la República de Guatemala, como órgano específico y exclusivo para emitir la Ley Tributaria al Organismo Legislativo o Congreso de la República, quien debe de observar que las leyes que emita sean conforme a las necesidades del Estado y tratando de gravar lo menos posible la economía de los contribuyentes respetando los principios de equidad y justicia tributaria.

### 3.1.1 Definición del principio de legalidad

Según el diccionario jurídico de Guillermo Cabanellas, legalidad significa “calidad de legal o proveniente de la ley; régimen político fundamental de un Estado, especialmente el establecido por la Constitución Política de la República”. La palabra legal la define como “lo mandado por la ley, lo contenido en ella, conforme a su letra o a su espíritu, legítimo, lícito”.<sup>20</sup> Adolfo Merkl, sostiene que toda actividad del Estado debe basarse en ley, que es el único medio para establecer y consolidar el estado de derecho.<sup>21</sup>

El sometimiento a la ley, produce consecuencia; Los funcionarios y empleados públicos, inevitablemente deben basar sus actividades y tomar decisiones, basándose en la ley, ya que en ellas se establece límites a las actividades y decisiones de funcionarios y empleados públicos, la legalidad cumple tres finalidades: da seguridad jurídica a los habitantes del Estado de Guatemala, da firmeza a las decisiones y da poder y competencia, un poder y una competencia limitada por la ley; así tenemos que la naturaleza del principio de legalidad es meramente pública.

### 3.1.2 Fuentes del principio de legalidad

Previamente a tratar el tema de las fuentes del principio de legalidad es interesante el poder hacer un breve análisis de los diversos significados que se le atribuye a la

---

<sup>20</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Tomo II Pag 407

<sup>21</sup> Castillo Gonzáles, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pag. 34.



palabra “fuente” y es así como encontramos que “fuente” en sentido común, es fundamento y origen de una cosa, para la el diccionario de la Lengua Española “fuente” significa manantial que brota de la tierra; principio fundamento y origen de una cosa; pero “fuente” en sentido jurídico, son fuentes de derecho, manantial de donde brota éste, pudiendo las fuentes ser consideradas como generadoras del Derecho y como reveladoras del mismo, por lo que en sentido figurado se llaman fuentes del Derecho a las diversas formas de manifestarse las normas jurídicas, para el Derecho Tributario son “fuentes” los medios o hechos generadores de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria del Estado, de las anteriores aceptaciones se deduce que la teoría de las fuentes del Derecho estudia la aparición, elaboración y expresión de la sociedad, de los principios, instituciones y normas que integran el ordenamiento jurídico positivo de un país, en mi presente estudio clasificaré las fuentes de la manera siguiente: en fuentes históricas, fuentes reales y fuentes formales.

- Fuentes históricas

Es todo cuanto nos permite conocer lo que es el Derecho a través de la historial. Son todos aquellos documentos que encierran el contenido de una norma o normas de Derecho vigente en alguna etapa del devenir histórico y cuya importancia es relevante, las fuentes históricas son las que nos revelan lo que fue, ha sido y es el Derecho en el transcurso del tiempo entre ello podría citar transcripciones, inscripciones, papiros, libros, periódicos, grabados; que se refieren o encierran el texto o conjunto de leyes, así encontramos el Digesto, Institutas, las novelas como fuentes del derecho romano; las leyes de las Indias de origen Español; los proyectos de las leyes tributarias, las transcripciones de las actas de las sesiones del Congreso de la República de Guatemala, las leyes tributarias derogadas, son fuentes históricas en lo que a la legislación guatemalteca se refiere.

- Fuentes reales o materiales

Son los hechos, actos o fenómenos sociales, económicos, políticos, culturales que contribuyen a formar la sustancia o materia del Derecho, es decir las circunstancias que





obligan al Estado a emitir normas jurídicas en un momento o época determinada, como los movimientos ideológicos, las necesidades económicas, de seguridad o también las de justicia, para algunos estudiosos del derecho asunto que he llegado a compartir algunas fuentes reales son todos los hechos o acontecimientos de la vida social que se producen dentro de la comunidad y que por su naturaleza se proyectan de modo trascendente, hasta adquirir cierta sustancia que se integra en modos de convivencia social, para otros son todos aquellos factores o elementos que en un momento dado influyen en el contenido de las normas de Derecho.

Así veo que el gobierno de la República de Guatemala, atendiendo a que el impuesto del Timbre sobre ventas, no constituía un instrumento de recaudación eficiente y para reactivar la economía nacional, tomó la determinación de emitir la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en la venta de mercancías y en la prestación de servicios no personales, como consecuencia de las considerable evasión fiscal y el incumplimiento de las obligaciones tributarias, se crea la necesidad de la emisión de una ley que instituya el Delito Fiscal, institución jurídica penal que existe vigente en varios países como Estados Unidos de América, Mexico, Argentina, Chile, España, Italia, estimo que es la forma más aconsejable de atacar la actuación de los contribuyentes, porque repercute de manera ostensible en la captación de recursos por parte del Estado y la economía nacional.

- Fuentes formales

Las fuentes formales son las formas obligadas y predeterminadas que ineludiblemente deben revestir los preceptos de conducta exterior, para imponerse socialmente, en virtud de la potencia coercitiva del Derecho, a manera de ampliar un poco más puedo decir que se llama “fuentes formales” a los procesos de elaboración de la voluntad del Estado, contenida en las normas jurídicas, es decir los procesos que siguen los órganos encargados de la emisión de la ley, que en nuestro medio generalmente es el Organismo Legislativo y excepcionalmente el Organismo Ejecutivo, por la naturaleza especial de la materia objeto de estudio como lo es el Derecho Tributario, me concretare a hacer referencia únicamente a las fuentes formales



considerando como tales a la Legislación, la Constitución Política de la República, Jurisprudencia, la Costumbre y la Doctrina.

a) La legislación

Se considera que la legislación es la fuente formal más importante ya que se considera como el conjunto o cuerpo de leyes que integran el Derecho Positivo vigente en un Estado, para muchos y en si en los países de derecho escrito, la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales, se le define como el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se dan el nombre específico de leyes.

Se sostiene que la ley es la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos a los que especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Como consecuencia existen varias categorías de leyes, en primer lugar se considera la Constitución Política de la República y las leyes Constitucionales; en segundo lugar a las leyes Ordinarias entre las que se incluye el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la ley del Impuesto al Valor Agregado, la ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; así como los Convenios y Tratados Internacionales, en tercer lugar a los Reglamentos; para concluir este tema puedo decir que la Legislación es el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes, y así tenemos que la ley es producto de la legislación.

b) La Constitución Política de la Republica

La Constitución Política de un Estado es la fuente formal por excelencia del Derecho, por excelencia del Derecho, por cuanto que en la misma se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativo, de los derechos básicos de la comunidad elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentes y fuera de los vaivenes de los



problemas políticos cotidianos, las Constituciones representan la fuente jurídica de mayor jerarquía y son las leyes supremas en la que se contienen los principios generales fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general, del cual el sistema tributario forma parte, pero también en las Constituciones se consagran preceptos específicamente tributarios, como serán las atribuciones y limitaciones de la Potestad Tributaria, el Derecho Tributario hace uso de su poder para imponer prestaciones a los ciudadanos, sin que estos puedan oponerse a sus decisiones ni exigir otra prestación a cambio, como no sea los beneficios de la vida en sociedad y el adecuado empleo de los caudales públicos, y por ello para proteger a los ciudadanos del posible exceso de exigencia por parte del Estado, se considera que debe de existir como garantía del adecuado uso del poder tributario.

c) La jurisprudencia

Este término tiene dos acepciones la más generalizada de ellas, la jurisprudencia es la ciencia del Derecho y según la segunda acepción, la jurisprudencia es el derecho que se manifiesta a través de los fallos de los tribunales, también se dice que la jurisprudencia es el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales, para algunos estudiosos la jurisprudencia son las resoluciones de los tribunales que por mandato de ley, son de observancia obligatoria; en nuestro país existen los tribunales de lo Económico Coactivo y de lo Contencioso Administrativo, que son los encargados de dilucidar los conflictos que surgen entre el contribuyente y el Estado, pero como se ha insistido anteriormente, sólo la ley puede crear los tributos lo cual me lleva a la conclusión obligada de que los fallos de dichos tribunales no se pueden considerar como fuente de derecho tributario, pero si tenemos que reconocer que los mismos son un valioso aporte al Derecho Tributario, pues en un momento dado sirven de orientación en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o en los estudios doctrinarios; su aplicación constituye un adecuado medio para la solución de las controversias planteadas, orientando la aplicación de la ley, por lo que en el campo de la realidad, la jurisprudencia representa un adecuado e importante instrumento de precisión del Derecho.



d) La costumbre

Se ha definido a la costumbre a la observancia constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica, también se le puede definir como la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaboradas por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas.

La costumbre puede ser de tres categorías la que contradice o deroga la ley, la que interpreta y desde luego complementa la ley y la que crea derecho , estableciendo una forma donde el legislador no ha establecido ninguna clase de costumbre, según la ley, y en cuanto se remite a ellas es creadora de derechos en ausencia de normas específicas, en el Derecho Tributario como consecuencia del Principio de Legalidad que establece que todo tributo debe estar fundado en la ley, tenemos que llegar a la conclusión de que la Costumbre no es Fuente de Derecho, pero sí constituye un instrumento valioso de interpretación de las normas fiscales, cuando se reiteran los criterios de los funcionarios y de los particulares sobre la inteligencia y el sentido que deban desprenderse lógicamente de aquellas.

e) La doctrina

Es el conjunto de estudios y opiniones que los autores del Derecho realizan o emiten en sus obras, la doctrina constituye un elemento útil y necesario para fijar la interpretación de las normas, en una forma racional y ordenada, tratando de mantener la unidad del sistema tras resolver las cuestiones que se presentan difíciles y controvertidas dentro de los que es la legislación positiva.

Para comprender la importancia de la doctrina científica basta con que recordemos los diferentes eventos científicos realizados por los especialistas del Derecho Tributario en nuestro medio y los trabajos escritos que se publicaron por los diferentes medios de comunicación en relación a los proyectos de la ley tributaria.



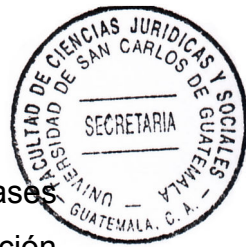
### 3.2 Relación del principio de legalidad con el derecho tributario

El principio de legalidad tributaria limita la potestad o el poder tributario del Estado; siempre que en la Constitución Política de la República se disponga que sólo por medio de la ley puedan establecerse o crearse tributos, al declarar la exclusividad de la ley, ya que es la única que contiene todos los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria; la creación de los tributos por medio de la ley se basa en el consentimiento de quienes se encuentran obligados a pagar en cuanto la ley que autoriza, es aprobada por los representantes electos, los diputados. Por los contribuyentes la ley tributaria, por lo tanto, en su creación observa el proceso de formación y sanción de una ley formal emitida por el Congreso de la República, proceso previsto en el Artículo 174 de nuestra Carta Magna, en lo tributario, la legalidad también se basa en la garantía contra la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias que afecten a los contribuyentes, Artículo 41 del mismo cuerpo legal, y el deber de contribuir a los gastos públicos en la forma prevista en la ley. La legalidad tributaria reduce las facultades del gobierno, a la administración del tributo y al establecimiento de los procedimientos que faciliten la recaudación por medio de reglamentaciones, Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La legalidad siempre está legislada y su fundamento es la legislación de cada Estado; la legalidad funciona basándose en la escala jerárquica de las leyes locales de cada Estado, sin desprenderse de la misma; la legalidad aparece en el momento en que el hombre decide regular sus relaciones en forma escrita, a fin de mantener la convivencia social.

### 3.3 Su relación en la Constitución Política de la República de Guatemala

Este principio está regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece “principio de legalidad; corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del



Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: 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, recargos y las infracciones y sanciones tributarias; recordemos que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

### 3.4 Su regulación en la ley ordinaria tributaria

En el código tributario vigente, decreto número 6-91, del Congreso de la República contiene el principio de legalidad en sus tres primeros considerando como un principio base y fundamental del mismo, principios que son generales y abstractos sobre los cuales se organiza la ley tributaria, siendo en consecuencia como una ley ordinaria la que debe desarrollar en forma concreta la aplicación de la misma los ciudadanos contribuyentes, a quienes va dirigida; el código tributario tiene como principios inspirados los principios de Equidad y Justicia Tributaria, capacidad de pago de los contribuyentes, entendidos estos principios como postulados de una efectiva y práctica justicia financiera. Desde este punto de vista el código tributario en la medida que se ajuste a tales principios constituye la columna vertebral del sistema tributario guatemalteco.

En conclusión podría decir que el principio de Legalidad manda que ningún tributo debe establecerse sino por norma con rango de ley, en su aspecto formal y material, es decir que no existen mas impuestos que los que resulten de la legislación tributaria positiva, en estas condiciones es evidente que la Ley es la única fuente formal y material primaria del Derecho Tributario y que según nuestro ordenamiento jurídico solo debemos aceptar como fuentes del Derecho Tributario en Guatemala, la Constitución Política de la República, las leyes ordinarias entendida esta como el acto producido por el Organismo Legislativo o Congreso de la República, cumpliéndose con los requisitos que para tal acto legislativo establece la Constitución de la República en cuyo

ordenamiento se encuentra sujeta a control todas las demás disposiciones que de ella emanan.





## CAPÍTULO IV

### 4. La igualdad en los tributos

#### 4.1 Principio de igualdad en el derecho tributario

Según Cabanellas, señala que igualdad significa “correspondencia, armonía y proporción entre los elementos integrantes de un todo”;<sup>22</sup> este principio ahora analizado, se encuentra contenido en el Artículo 4 de nuestra Carta Magna que regula “en Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”.<sup>23</sup>

#### 4.2 Su vinculación con el derecho tributario

Este principio; es aplicable al campo del derecho tributario en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales; al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciándose en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son iguales, en iguales condiciones; basta citar un ejemplo las prerrogativas que la ley otorga a un funcionario judicial, derivadas de su calidad como tal, no las tiene un ciudadano común, ya que no se encuentran en iguales condiciones; Rodríguez Lobato cita en su obra que “el principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”, significa que a iguales riquezas corresponden iguales impuestos o carga, a iguales capacidades contributivas iguales obligaciones tributarias; en condiciones análogas iguales gravámenes.

En condiciones iguales debe imponerse gravámenes iguales sin que ello impida que el legislador forme categorías especiales de contribuyentes, siempre que no sean arbitrarias o formados con el propósito de hostilizar a determinadas personas o

---

<sup>22</sup> Fonrouge Giulliani. **El Derecho tributario** Pag 416.

<sup>23</sup> Fonrouge Giulliani. **El Derecho tributario** Pag 477.





clases.<sup>24</sup> Giulliani al referirse al principio, de igualdad, señala que no se refiere a la igualdad numérica que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distintos o categorías, siempre que éstas sean razonables con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.<sup>25</sup>

El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable a la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la revolución francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación, en realidad había sido enunciado por Adam Smith en sus conocidas máximas sobre la imposición al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus respectivas capacidades, y que calificada de esta manera “en la observancia u omisión de esta máxima; consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición.”<sup>26</sup> El principio de igualdad es violado con los privilegios y exenciones, si todos los habitantes son iguales ante la ley, no puede existir preferencia en el trato para algunos contribuyentes.

#### 4.3 Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica del principio de igualdad es eminentemente pública porque es para la humanidad en general como derecho humano universal.

#### 4.4 Fuentes del principio de igualdad

La fuente principal es la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley, y la convención de derechos humanos.

---

<sup>24</sup> De Juano, Manuel. **Ob. Cit.** Págs. 338 y 339.

<sup>25</sup> De Juano, Manuel **Idem.** Pag. 289

<sup>26</sup> Fonrouge, Giulliani. **Idem.**



#### 4.5 Formas de extinción de la obligación tributaria

Existen en la legislación y en la doctrina varias formas de poner fin a la obligación sustancial o material tributaria, por tratarse de una obligación de dar, la forma típica de extinción más común de la misma es el pago, siendo una obligación de tipo pecuniario, la pretensión principal del acreedor representado por el Estado es el resarcimiento económico.

En materia tributaria además del pago existen legalmente otras formas de extinción de la obligación tributaria, que tienen similitud con algunas de las figuras contempladas también el derecho civil, que aunque aplicables a la materia tributaria; presentan diferencias a las establecidas en el derecho civil, entre las formas de extinción de la obligación tributaria debidamente tipificadas en la legislación guatemalteca se encuentran en general las siguientes:

##### 4.5.1 Pago

Es el cumplimiento idóneo, común y más aceptado de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, constituyendo el mismo un crédito de suma líquida y exigible que el contribuyente paga al Estado; los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria; son los obligados a la realización del pago, pero también pueden realizarlos terceros, como legalmente lo establece el código tributario.

Existe en la actualidad, sobre el sujeto que debe realizar el cumplimiento de la obligación tributaria varias teorías, ya que en materia fiscal este acto lo pueden asumir otras personas que no son el contribuyente, tenemos entonces las siguientes formas de pago: pago por el deudor, pago por responsable y el pago por terceros; en cuanto a las formas de pago, tanto la doctrina como la legislación aceptan otras formas de pago como las siguientes: pago mediante ingreso directo a la caja fiscal o depósito bancario, estos se realizan por medio de pago en cheque o dinero en efectivo, también tenemos el pago mediante estampillas que podrían ser por medio de timbres fiscales, y por último el pago en especie, menos común que los otros dos.



#### 4.5.2 Confusión

Esta forma de extinción de las obligaciones tributarias da al sujeto pasivo de las obligaciones tributarias como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo queda colocado en situación de acreedor, por lo que se convierte en acreedor del Estado, y el Estado deja de ser solamente sujeto activo y acreedor, convirtiéndose en sujeto pasivo de una obligación.

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

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

En los casos fiscales se dice que es imposible que pueda darse la confusión, sin embargo hay casos típicos en que pueden presentarse como cuando el Estado se constituye en sucesor o heredero de una persona que le tenía deuda por impuesto, o bien cuando se es sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo, en el primer impuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor en una misma persona, en el segundo caso, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o compra y



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

#### 4.5.3 Compensación

Compensación significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo entre sí deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra, es pues un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta; así diremos quien debe una suma mayor de la que su propio acreedor le debe, después de la compensación sigue siendo deudor de esta en el exceso.

Para que la compensación se puede efectuar, debe de tratarse de obligaciones que tengan una prestación de la misma naturaleza, como pagar una determinada suma de dinero; la compensación es el modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, el Código Tributario regula la Compensación y para el efecto preceptúa de la siguiente manera “Se compensaran de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.

La Compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto se aplicarán las normas establecidas en el Código Tributario sobre cuenta corriente tributaria, en nuestro medio este modo de extinción de la obligación tributaria se da cuando el contribuyente paga demás al sujeto activo y luego de dirimir tal situación el



sujeto activo aplica la diferencia a un nuevo impuesto, es decir le compensa una nueva obligación con el pago efectuado de más o en exceso, muchas legislaciones no aceptan esta forma de extinción de la obligación tributaria.

Como conclusión podría decir que la figura de la compensación se encuentra establecida en la legislación tributaria, siendo propia del derecho civil se configura cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente; en el campo del derecho tributario el Estado es sujeto activo de una obligación y sujeto pasivo de otra, y por el otro lado el mismo contribuyente es sujeto pasivo en una obligación y sujeto activo en otra, al existir este cruce de obligaciones quedan cumplidas las mismas, siempre y cuando la ley lo permita.

#### 4.5.4 Condonación y remisión

Se habla de Condonación como el perdón o liberación de la deuda concedida graciosamente por el acreedor, la que puede ser expresa o bien tácita, según los casos que señala la ley, la Condonación o también llamada Remisión es un figura que se ha creado dentro del Derecho Tributario, con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La Condonación procede solo en casos especiales.

El único facultado para condonar o perdonar el pago de los tributos es el Organismo Legislativo, que fue quién creó los tributos y por ello el Código Tributario preceptúa “la obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonado o remitida por la ley”, y si lo que se quiere perdonar es el pago de las multas y de los recargos, esto lo puede hacer el Presidente de la República y es lo que conocemos como Exoneración, en materia tributaria no es recomendable la Condonación o Remisión de los impuestos, toda vez que se estaría cometiendo una injusticia de tipo discriminatorio, pero si es común que se dé en cuanto a las obligaciones de pago de los recargos o de la multas, Condonación que puede tener como causa una finalidad política o bien de conveniencia fiscal.



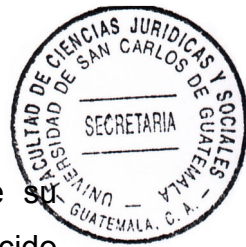
Finalmente podría decir que la Condonación de la deuda tributaria la otorga el poder Legislativo en el uso de su poder imperio cuando dicta leyes de condonación de los tributos y sanciones fiscales; regularmente se concede la condonación cuando el Estado ve imposible por diversas causas el cobro del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

#### 4.5.5 Prescripción

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

Una característica de la prescripción tributaria es que tiene que ser declarada por el propio sujeto activo que ha de aplicar la ley para declarar extinguido su propio derecho, la prescripción es una institución recogida por la legislación que tiene por objeto sancionar la negligencia de la persona que tiene el derecho de exigir el pago de una prestación y no lo hace dentro del término o plazo que la propia ley le concede.

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



La prescripción se conforma cuando el deudor tributario queda liberado de su obligación por la inacción del Estado, por cierto período de tiempo, establecido previamente en la ley; de acuerdo al modelo del código tributario adoptado por Guatemala, todas las obligaciones tributarias son prescriptibles; pero la figura de la prescripción no es ilimitada en el tiempo pues la misma tiene un elemento negativo que se manifiesta en la interrupción de la prescripción; es una acción del contribuyente o del Estado que al accionar interrumpe el periodo de prescripción con lo que se tiene como no transcurrido el plazo que ocurrió con anterioridad al acontecimiento que la interrumpió el código tributario, establece las causales de la interrupción de la prescripción.

#### 4.5.6 Novación

La novación doctrinariamente es otra forma de extinción de la obligación tributaria, en nuestra legislación no aparece legislada la misma, pero en leyes especiales, si se puede normar esta figura que extingue la responsabilidad tributaria; la novación se produce cuando se regulariza una ley tributaria, en el caso de que los contribuyentes no paguen en su debido tiempo el tributo quedando extinguida dicha obligación mediante el sometimiento del deudor a un régimen de regularización.

Cuando se produce este acto los contribuyentes deudores, declaran sus deudas tributarias por tributos omitidos o no pagados en su momento a la administración tributaria y esta aplica una cuota reducida, por lo que surge una nueva deuda tributaria inferior a la que le habría correspondido si se hubiera cumplido en tiempo y forma la deuda tributaria original, el Estado puede novar una deuda tributaria que beneficie al contribuyente solamente mediante una ley debidamente decretada por el Congreso de la República.

#### 4.6 Exenciones

“Es la situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales”.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Cabanellas, Guillermo. *Ídem*.



Exenciones y beneficios tributarios en la hipótesis condicionante tributaria se encuentran descritos hechos y situaciones que realizados o producidos por una persona en un lugar y tiempo determinado hacen aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de hacer efectivo el pago del tributo; pero existen otros hechos o situaciones descritas hipotéticamente, en la misma ley, o en otras normas del mismo ordenamiento tributario que tienen el efecto de neutralizar o anular la consecuencia jurídica derivada de la configuración del hecho imponible, lo que es igual al mandato de pagar el tributo.

Estos hechos o situaciones que debilitan la eficacia generadora de tributos son la excepción a la generalidad del tributo, provienen del acaecimiento del hecho imponible; así vemos que tenemos diferentes clases de exenciones, entre ellas las exenciones subjetivas y las exenciones objetivas las analizaré así:

#### 4.6.1 Exenciones subjetivas

Son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal del tributo, por lo que lo identifica plenamente y se considera un beneficio para el sujeto en particular.

#### 4.6.2 Exenciones objetivas

Son aquellas en que la circunstancia neutralizante se encuentra directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la persona destinatario legal del tributo o sea el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria, estas no consideran al sujeto en particular, pero si a los bienes que son propiedad del sujeto no determinado.

La exención; es la excepción al principio de generalidad establecida en el derecho tributario, es la condición neutralizante establecida en todas las legislaciones para beneficio de determinados grupos o personas de la población en general, por tratarse de un elemento importante de la relación jurídica tributaria es de suma importancia su





análisis; Héctor Villegas refiriéndose a las exenciones dice “el derecho tributario material no solo estudia hechos imponibles, sino que también comprende otros hechos o situaciones que son descritas hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea el mandato de pagar el tributo”.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 281.



## CONCLUSIONES

1. En la Constitución Política de la República de Guatemala de la Asamblea Nacional Constituyente, se encuentra contenido el fundamento legal de los tributos, así como los preceptos que fundamentan el derecho tributario, los cuales se desarrollan a través de normas de carácter ordinario que conforman el derecho tributario guatemalteco.
2. Los principios de los tributos se han incorporado a los textos constitucionales, y al ser elevados a las categorías de carácter constitucional, pasan a ser un límite al poder tributario, razón por la que es necesario implementar en cada situación los principios fundamentales en la igualdad de derechos ante los tributos y que esta igualdad sea legal.
3. El Estado, como ente supremo y como institución con capacidad legal para poder decretar los tributos, lo hace con el fin de poder dar a los habitantes de Guatemala, mejoras en cuanto a los servicios que presta; de esta manera es la ciudadanía la que más debería beneficiarse y aprovechar los gastos de la administración pública a fin de poder vivir mejor.
4. Ante la ley, como principio fundamental y constitucional todos somos iguales, tenemos iguales derechos, no importando religión, credo o situación socioeconómica y nadie debe ser discriminado; no se le debe de imponer impuestos que no sean compatibles con su situación económica, principio que encontramos plasmado en la Constitución Política de la República de nuestro país.
5. En la Universidad de San Carlos de Guatemala, únicamente se cursa el derecho financiero, teniéndose un conocimiento muy corto o muy pobre en cuanto a lo que respecta a los tributos en Guatemala, el derecho tributario tiene su propio campo de estudio, sus instituciones, en las cuales los guatemaltecos debemos acudir a fin de hacer efectivo el pago de los mismos.





## RECOMENDACIONES

1. Es fundamental que el Estado otorgue y aplique los principios de legalidad e igualdad en Guatemala y que sean tomados tal y como se hace constar en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que debemos desarrollarlos a través de normas de carácter ordinarias que conforman el ordenamiento jurídico.
2. Es importante que cada guatemalteco implemente políticas y medidas urgentes a fin de que esos principios que hacen a los tributos ser de importancia, sean incorporados a los textos constitucionales a fin de que sean tomados con suma delicadeza y pasen a ser un límite al poder tributario, esto con la única finalidad de darle el verdadero sentido, lo cual es contribuir al gasto público.
3. Es necesario que el Estado como ente supremo y fiscalizador de los tributos implemente verdaderos mecanismos, por los cuales sean bien distribuidos y aplicados de acuerdo a la recaudación legal de los tributos con suma igualdad, a efecto de que llegue a cada habitante de Guatemala mejoras en cuanto a los servicios básicos que presta.
4. Que funcionarios y empleados públicos, encargados de la recaudación fiscal, deben revisar qué personas están exentas de pago de impuesto, porque actualmente muchas entidades educativas, por no pagar impuesto se están enriqueciendo considerablemente, situación que viene a perjudicar al Estado y a las familias guatemaltecas, violando el principio que en Guatemala todos somos iguales en derechos.
5. Es de urgente necesidad, que la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, involucre al pónsum de estudios, el curso de derecho tributario como curso básico e individual y no como parte del curso de derecho financiero, ya que muchos estudiantes y profesionales del derecho, desconocen las formalidades de índole tributaria.





## BIBLIOGRAFÍA

- AMOROS, Narciso. **Derecho Tributario**. Editorial de derecho financiero, Madrid, España. 1963.
- AVILES SALAZAR, Luis A. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Universidad San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1988.
- BERLINI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Volumen I y II. Primera edición. Madrid. Editorial de derecho financiero. 1964.
- BROLO CAMPOS, Pedro L. **Algunos principios y aspectos jurídicos fundamentales del derecho tributario guatemalteco**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Curso de derecho financiero. 1973.
- CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Edición 1992.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Tomo I. Teoría general. 14<sup>a</sup>. Edición actualizada. Edición talleres de impresiones gráficas. Guatemala. 2003.
- DACARET LOC, Joaquín Abel. **Legislación fiscal y aduanal**. Litografía multicolor. Guatemala. 1989.
- DÍAZ DUBON CARMEN, Lizeth. **Derecho financiero I**. División editorial praxis. 2003.
- FLORES BARRIENTOS, Mario E. **Principios jurídicos del derecho tributario guatemalteco, en las constituciones de 1945, 1956 y 1965**. Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1976.
- GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires Argentina, editorial desalma, Buenos Aires Argentina, segunda edición. 1989.



LÓPEZ VÁSQUEZ DE ARDÓN, Marta R. **Los principios de juricidad y de legalidad en las resoluciones administrativas.** Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1991.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario jurídico**, (S.E.) (s.l.i.) edición 1998.

ROCA MENENDEZ, Edgar M. **Principios jurídicos de los impuestos, análisis de la Legislación guatemalteca.** Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1983.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** Editorial Haría, México. 1986.

SAINZ DE BUFANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero I.** Volumen segundo, Madrid España, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.

SIEKAVIZZA ALVAREZ, Roberto. **La Constitución Política de la República y algunos aspectos del derecho tributario.** Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1975.

TOJIN NORIEGA, Silvia. **Principios jurídicos en el proceso contencioso administrativo.** Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1993.

VALLE TOBAR, Miguel A. **Derecho financiero, definición y contenido.** Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1966.

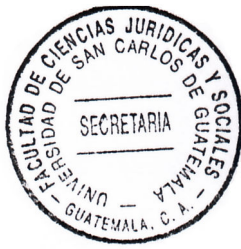
VIDES VEGA, Factor. **Análisis de las normas constitucionales del derecho financiero guatemalteco.** Universidad San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1976.

### **Legislación:**

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

**Código Tributario.** Decreto 6-91.

**Código Penal.** Decreto 17-73.



**Código Procesal Penal.** Decreto 51-92.

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

**Ley del Organismo Judicial.** Decreto 2-89.

**Ley de lo Contencioso Administrativo.** Decreto 119-96.