

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



**EL EFECTO QUE CAUSAN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE INGRESOS  
Y EGRESOS DEL ESTADO LAS EXENCIONES OTORGADAS A LAS  
UNIVERSIDADES PRIVADAS**

**GLENDY SUCELY SALGUERO SALGUERO**

**GUATEMALA, FEBRERO DE 2010**

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

**EL EFECTO QUE CAUSAN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE INGRESOS  
Y EGRESOS DEL ESTADO LAS EXENCIONES OTORGADAS A LAS  
UNIVERSIDADES PRIVADAS**

**TESIS**

**Presentada a la Honorable Junta Directiva**

**de la**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**de la**

**Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**GLENDY SUCELY SALGUERO SALGUERO**

**Previo a conferírsele el grado académico de**

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**y los títulos profesionales de**

**ABOGADA Y NOTARIA**

**Guatemala, febrero de 2010**

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejia Orellana
VOCAL I:	Lic. Cesar Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V:	Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortíz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Cesar Augusto Conde Rada
Vocal:	Licda. Aura Marina Chang Contreras
Secretaria:	Licda. Mayra Yojana Véliz López

**Segunda Fase:**

Presidenta:	Licda. Marisol Morales Chew
Vocal:	Lic. Marvin Estuardo Arístides
Secretario:	Lic. Saulo de León Estrada

**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).

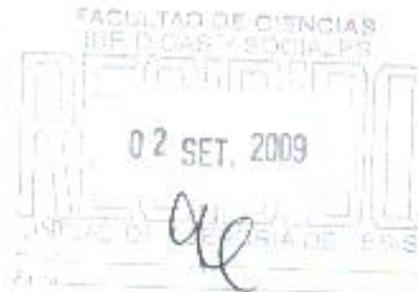


# CORPORACIÓN DE ABOGADOS Y NOTARIOS ESPECIALIZADOS

12 Calle 1-25 zona 10 Local 312 3er. Nivel Edificio Géminis Diez  
Tel. 23380330, 23380331, 23380349, 23380350  
corporación\_profesional@yahoo.es

Guatemala, 24 de julio de 2008

Lic. Carlos Manuel Castro Monroy  
Jefe de la unidad de la Asesoría de tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Respetable Licenciado:

Atentamente me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que mediante resolución de fecha veintiuno de agosto de dos mil ocho fui nombrada como **ASESORA** del trabajo de Tesis de la estudiante **GLENDY SUCELY SALGUERO SALGUERO**, intitulado "**EL EFECTO QUE CAUSAN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE INGRESOS DEL ESTADO LAS EXENCIONES OTORGADAS A LAS UNIVERSIDADES PRIVADAS**".

En cumplimiento de esta designación y con el apoyo de la experiencia profesional, he brindado la orientación requerida y se ha desarrollado el tema con la debida acuciosidad, dando como resultado que el contenido objeto de desarrollo, análisis y la aportación que específicamente hace el autor, amerita ser calificado de sustento importante en el Derecho Tributario guatemalteco ya que el mismo fue elaborado satisfaciendo los requerimientos de rigor científico, metodológico y adecuadas técnicas de investigación.

El trabajo final presentado, se estructura utilizando una adecuada redacción técnica y aporta un estudio profundo del tema. Considero además, que los anexos que se incluyen en el presente trabajo de investigación constituyen el soporte de la aportación que la autora hace en el presente trabajo.

Me permito informarle que las conclusiones a las que la autora llegó confirman la hipótesis planteada, el plan de investigación inicial y consecuentemente las recomendaciones que la autora hace son acorde al tema investigado. La bibliografía consultada es de fuente guatemalteca e internacional.



En tal virtud emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto que se continúe con el trámite respectivo, ya que el trabajo desarrollado cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Atentamente;

Licda. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez  
Colegiado 5956

Gladys Elizabeth Monterroso  
Velasquez de Morales  
Abogada y Notaria

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

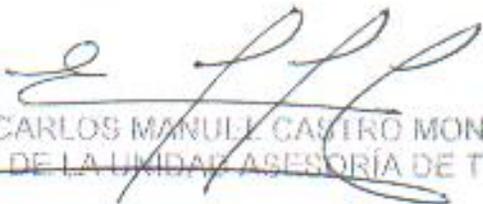
Ciudad Universitaria, zona 12  
Guatemala, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS  
Y SOCIALES. Guatemala, tres de septiembre de dos mil nueve.

Atentamente pase al (a la) LICENCIADO (A) LUIS EFRAÍN GUZMÁN MORALES, en sustitución del (de la) revisor (a) propuesto (a) con anterioridad LICENCIADO (A) RONALD MANUEL COLINDRES ROCA para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante GLENDY SUCELY SALGUERO SALGUERO, intitulado "EL EFECTO QUE CAUSAN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE INGRESOS DEL ESTADO LAS EXENCIONES OTORGADAS A LAS UNIVERSIDADES PRIVADAS".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a la) estudiante, si así lo estima conveniente la modificación del bosquejo preliminar de temas y de las fuentes de consulta originalmente contempladas, asimismo, el título del punto de tesis propuesto. 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. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



c.c. Unidad de Tesis  
CMCM/cra.



**OFICINA JURÍDICA**  
*Lic. Luis Efraín Guzmán Morales*  
*Abogado y Notario*

**Séptima Avenida, 6-53, Edificio El Triángulo, Tercer Nivel, Oficina F, Zona 4,  
Ciudad de Guatemala  
Tel. 23342048**

Guatemala, 10 de septiembre de 2009

Lic. **Carlos Manuel Castro Monroy**  
Jefe de la unidad de la Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala.



Distinguido Licenciado:

Atentamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que en cumplimiento al nombramiento de **revisor** de la tesis de la estudiante **Glendy Sucely Salguero Salguero**, de fecha tres de septiembre de mil nueve, he cumplido con el mismo y para el efecto me permito hacer de su conocimiento lo siguiente:

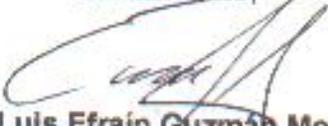
- Que conforme al Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público se realizó en unión con el estudiante las revisiones de forma en cuanto a la estructura y redacción del trabajo y las correspondientes de fondo dirigidas a profundizar más tanto en el aspecto histórico, como el presente, especialmente en lo que se refiere a la legislación vigente referente al tema investigado.
- Al mejorar la investigación se concluyó que el título del trabajo de investigación "**EL EFECTO QUE CAUSAN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE INGRESOS DEL ESTADO LAS EXENCIONES OTORGADAS A LAS UNIVERSIDADES PRIVADAS**" no respondía lo que la autora quiera dar a entender, específicamente en el presupuesto estatal puesto que dentro de un presupuesto se deben tomar en cuenta no solo los ingresos sino también los egresos que se pretenden tener. Por esta razón concluimos que el tema idóneo es el siguiente: "**EL EFECTO QUE CAUSAN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE INGRESOS Y EGRESOS DEL ESTADO LAS EXENCIONES OTORGADAS A LAS UNIVERSIDADES PRIVADAS**"
- El tema desarrollado, además de cumplir con las formalidades requeridas, establece y aporta de forma precisa cómo se ve afectado el Presupuesto del Estado por los beneficios fiscales que actualmente se les otorga a determinados sujetos pasivos de la obligación jurídica tributaria.
- Así mismo, al llevar a cabo la revisión del trabajo de investigación de tesis se, cumplió con la metodología y las técnicas apropiadas para su realización, llegando así a las conclusiones apropiadas, que permiten demostrar la necesidad que existe que las autoridades competentes gestionen a efecto de



los ingresos estatales y por ende el cumplimiento por parte del Estado de los deberes que le manda la ley. Las recomendaciones que realiza la autora, son acertadas con el tema investigado. Así mismo, los anexos, incluidos en el presente trabajo, son el sustento del tema investigado, habiendo consultado la bibliografía necesaria.

Por lo anterior expuesto, me permito informarle que emito **DICTAMEN FAVORABLE** del trabajo de tesis, sometiéndolo a consideración para los efectos correspondientes.

Atentamente,

  
Lic. Luis Efraim Guzmán Morales  
Colegiada 4700.

*Luis Efraim Guzmán Morales*  
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintisiete de noviembre del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante GLENDY SUCELY SALGUERO SALGUERO, Titulado EL EFECTO QUE CAUSAN EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE INGRESOS Y EGRESOS DEL ESTADO LAS EXENCIONES OTORGADAS A LAS UNIVERSIDADES PRIVADAS. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/crla.



## DEDICATORIA

- A Dios:** Por la bendición de permitirme alcanzar este sueño tan anhelado y por haberme dado las fuerzas necesarias para no desmayar a lo largo de mi carrera.
- A mis padres:** German Salguero Casasola y Raquel Salguero de Salguero, por los sabios consejos que han hecho de mi la persona que ahora soy.
- A mis hermanos:** Nineth, Josué, Edin y Dany por el cariño y apoyo incondicional que siempre me brindaron.
- A mi abuela:** María Sofía Salguero Fuentes (QEPD) por su amor, cuidado y consejos que siempre supo darme.
- A mis sobrinos:** Jose Daniel y María Daniela, por ser una bendición en mi vida.
- A mis amigos y amigas:** Por todo el tiempo que compartimos, por haber estado conmigo en cada momento de mi carrera y por el cariño sincero que siempre me han demostrado.
- A mi asesor y revisor:** Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez y Luis Efraín Guzmán Morales por el apoyo profesional que me brindaron en la elaboración del presente trabajo.
- A mi universidad:** San Carlos de Guatemala, especialmente la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme dado la oportunidad de desarrollarme como profesional dentro de sus aulas, así como sus catedráticos y demás personal administrativo.

# ÍNDICE

	Pág.
Introducción .....	i

## CAPÍTULO I

1. Generalidades del derecho tributario y el tributo .....	1
1.1 Definición .....	2
1.2 Características del derecho tributario .....	3
1.2.1. Coacción en el origen del tributo .....	4
1.2.2. Coacción normada.....	4
1.2.3. Tipicidad del hecho imponible.....	5
1.2.4. Distinción de tributos en género y en especie .....	6
1.2.5. Distribución de potestades tributarias entre nación y provincia .....	7
1.2.6. Exclusión de la analogía.....	7
1.2.7. Irretroactividad .....	9
1.2.8. Finalidad de cobertura del gasto público .....	9
1.2.9. Capacidad contributiva.....	10
1.3. Principios del derecho tributario .....	10
1.3.1. Igualdad.....	11
1.3.2. Confidencialidad tributaria .....	11

	<b>Pág.</b>
1.3.3. No confiscación .....	12
1.3.4. Generalidad .....	14
1.3.5. Proporcionalidad .....	15
1.3.6. Equidad y justicia tributaria .....	16
1.3.7. Reserva de ley y de legalidad.....	17
1.3.8. Irretroactividad.....	18
1.3.9. Prohibición de doble o múltiple tributación .....	20
1.3.10. Capacidad de pago.....	21
1.4 El tributo .....	22
1.4.1. Definición.....	29
1.4.2. Clasificación.....	32
1.5. Elementos del tributo .....	37
1.5.1. Sujeto .....	37
1.5.2 Objeto .....	38
1.5.3. Base imponible .....	38
1.5.4. Hecho generador .....	38
1.5.5. Tipo impositivo.....	39

## **CAPÍTULO II**

2. Sistemas tributarios .....	41
-------------------------------	----

	<b>Pág.</b>
2.1. Sistema tributario guatemalteco .....	43
2.2. Principios del sistema tributario guatemalteco.....	44
2.2.1. Supremacía constitucional.....	44
2.2.2. Jerarquía normativa.....	46
2.2.3. Principio de legalidad.....	50
2.2.4. Principio de igualdad .....	57
2.2.5. Prohibición de la doble o múltiple tributación.....	58
2.2.6. No confiscación .....	60
2.2.7. El principio de progresividad.....	62
2.2.8. Capacidad de pago.....	64
2.3. Leyes tributarias guatemaltecas .....	65
2.3.1. Leyes tributarias generales.....	66
2.3.2. Leyes tributarias especiales .....	67

### **CAPÍTULO III**

3. La exención .....	71
3.1. Elementos.....	73
3.2. Justificación .....	73
3.3. Clases de exención .....	74
3.4. La exoneración .....	76

	<b>Pág.</b>
3.5. Diferencia entre exención y exoneración.....	78
3.6. Exenciones en la legislación guatemalteca .....	79
3.6.1. Constitución Política de la República de Guatemala .....	79
3.6.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	81
3.6.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) .....	84
3.6.4. Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI) .....	84
3.6.5. Ley del Impuesto del Timbre Fiscal y Papel Sellado	
Especial para Protocolo.....	85

## **CAPÍTULO IV**

4. Efectos de las exenciones a las universidades privadas	
en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado .....	87
4.1. El Presupuesto .....	87
4.2. Presupuesto general de ingresos y egresos del Estado para	
el ejercicio fiscal 2007.....	88
4.3. Ingresos generales del estado en el 2007 .....	91
4.4. Ingresos provenientes del Impuesto Sobre la Renta en el 2007 .....	93
4.5. Ingresos provenientes del Impuesto Único Sobre Inmuebles	
a nivel global en el 2007 .....	95

	<b>Pág.</b>
4.6. Ingresos del municipio de Guatemala en concepto del Impuesto Único Sobre Inmuebles en el 2007 .....	95
4.7. Estimación de ingresos percibidos por las universidades privadas .....	96
4.8. Estimación de contribución en concepto del Impuesto Sobre la Renta y sus efectos en los ingresos generales del Estado en el 2007 .....	97
4.9. Inmuebles inscritos a nombre de las universidades privadas .....	98
4.10. Efecto de las exenciones a las universidades privadas en el Presupuesto general del Estado del 2007 .....	101
<b>CONCLUSIONES</b> .....	105
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	107
<b>ANEXOS</b> .....	109
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	119

## INTRODUCCIÓN

Las exenciones tributarias en Guatemala, han sido una forma de incentivar de alguna manera el desarrollo social, cultural y económico del país, y a pesar que el Congreso de la República de Guatemala ha tratado mediante la aprobación y entrada en vigencia de los Decretos números 117-97 y 44-2000, de eliminar ciertos beneficios fiscales el problema aún subsiste, ya que en todas las normas de carácter tributario se desarrolla una gran gama de exenciones a sujetos pasivos que cuentan con capacidad de pago.

Dentro de los sujetos pasivos que se encuentran exentos al pago de tributos, se encuentran las universidades privadas, las cuales, no obstante que perciben ingresos altos, provenientes de las cuotas mensuales que el alumno está obligado a cubrir. De ello se deriva la afirmación de que son sujetos que tienen capacidad contributiva, sin embargo por beneficios fiscales que la ley les otorga no contribuyen al gasto público, constituyendo así, una excepción al principio de generalidad plasmado en el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El objetivo principal de la presente investigación es demostrar de forma precisa los ingresos que el Estado de Guatemala dejó de percibir, como consecuencia de las exenciones a las universidades privadas no solo para el ejercicio del 2007 sino para cada ejercicio fiscal, que no permite que el Estado preste los servicios esenciales de forma eficiente.

Así también determinar cuál es el efecto que el beneficio fiscal de la exención tiene en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, y establecer cuáles son las medidas que las autoridades competentes deben realizar para crear un sistema tributario justo y equitativo. Actualmente, el Estado no cuenta con los recursos necesarios para cumplir de forma eficiente la prestación de servicios públicos. Esto obedece a beneficios fiscales que la legislación tributaria guatemalteca, otorga a sujetos con capacidad contributiva.

El presente trabajo está estructurado en cuatro capítulos. En el capítulo uno se desarrollan las generalidades del derecho tributario y del tributo en el capítulo dos los sistemas tributarios, estableciendo los principios que un sistema tributario como el guatemalteco debe observar al momento de crear un nuevo tributo y en su momento al recaudarlos de los sujetos pasivos; el capítulo tres se centra en establecer las exenciones otorgadas a las universidades privadas; el último capítulo trata en específico, sobre el efecto que causa en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, las exenciones otorgadas a las universidades privadas, particularmente en lo que se refiere al Impuesto Único Sobre Inmuebles y al Impuesto Sobre la Renta.

A través del método analítico se hizo un estudio del presupuesto de ingresos y egresos del Estado del 2007, así como de la legislación en materia tributaria que permitió por medio del método inductivo y deductivo arribar a la conclusión que las exenciones otorgadas a las universidades privadas representa pérdidas económicas para Guatemala. Todo lo cual fue posible gracias a las técnicas bibliográficas y documentales.

# CAPÍTULO I

## 1. Generalidades del derecho tributario y el tributo

Data desde la historia misma de la humanidad, dentro de los grupos en los que antes se dividía la sociedad, como eran los gens, tribus y clans, en los cuales se hacía necesaria la contribución para el sostenimiento del grupo; a medida de su desarrollo, fueron creando herramientas para su trabajo y así se hacía cada vez más compleja la recaudación, hasta llegar al punto de imponer la contribución de una forma un tanto coactiva; así surge lo que hoy conocemos como derecho tributario y con él, el tributo.

Desde la historia del Estado, el derecho tributario ha sido una rama de la ciencia del derecho muy importante, puesto que de aquí se deriva el tributo, que es uno de los medios más importantes que tiene el Estado para captar recursos económicos, y así cumplir con su fin supremo que es la realización del bien común, a través de la prestación de servicios públicos.

“Después de la segunda guerra mundial, la importancia del tributo y por ende del derecho tributario, este primero como recurso público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos, por tener como uno de sus fines más importantes, la redistribución de la

riqueza por medio del gasto social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes.”<sup>1</sup>

En este orden de ideas, los representantes del Estado, basándose en necesidades de la población, crean instrumentos jurídicos fundamentados en principios jurídicos y doctrinarios para generar los recursos necesarios para su funcionamiento y satisfacer necesidades de la población.

### **1.1. Definición**

Muchos son los autores que definen el derecho tributario, dentro de los cuales tenemos las siguientes definiciones: “El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, normándolos en sus distintos aspectos.”<sup>2</sup>

“El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más

---

<sup>1</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 3.

<sup>2</sup> Villegas, Hector. **Curso de finanzas, derechos financiero y tributario**. Pág. 133

importante el poder tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico.”<sup>3</sup>

Desde nuestro particular punto de vista, el derecho tributario es una rama del derecho público que estudia todo lo relativo al tributo como el medio más importante de que dispone el Estado a través del ius imperium para agenciarse de recursos económicos, creando para el efecto los instrumentos jurídicos basados en principios jurídicos y doctrinarios para su recaudación, y así satisfacer necesidades de la población.

El derecho tributario estudia los principios que lo inspiran, las instituciones jurídicas y las normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios, procedentes de la economía de los particulares para enterarlos a las arcas estatales, para que el Estado cuente con los medios necesarios para su subsistencia como tal.

## **1.2. Características del derecho tributario**

Tomando en cuenta que el derecho tributario es una rama del derecho muy especial, porque hasta cierto punto abarca el lado financiero del Estado, no obstante que también existe el derecho financiero, el primero estudia la recaudación pública y el

---

<sup>3</sup> Monterroso Velásquez. **Ob. Cit.** Pág. 5.

segundo la ejecución de la recaudación. Por esta razón, tiene características muy peculiares y únicas.

### **1.2.1. Coacción en el origen del tributo**

El Estado ostenta una potestad tributaria en virtud del ius imperium para crear de forma unilateral los tributos, siendo el pueblo quien le ha delegado este poder. Para tal efecto, la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 171 literal c) establece lo siguiente: “Es atribución del poder legislativo decretar impuestos ordinarios y extraordinarios.” La coacción está inmersa, pues no existe consenso del Estado con la población para la creación de nuevos tributos.

Por esta razón, cuando se produce el hecho generador de esta obligación y el contribuyente incumple, la administración tributaria acude ante un órgano jurisdiccional a requerir el pago de lo adeudado en la vía económico coactiva.

### **1.2.2. Coacción normada**

Esta coacción no es ejercida de forma arbitraria por el Estado ante los contribuyentes. Además, Guatemala tiene un sistema de gobierno republicano, democrático y representativo. Por lo que, la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 141 establece, “La soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial.”

Entonces el Estado está legalmente facultado para decretar los impuestos que sean necesarios para su funcionamiento y el cumplimiento de sus fines, las normas que se creen con este objetivo son de observancia general y de cumplimiento obligatorio para los contribuyentes; y no obstante el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria no fue tomado en cuenta al momento de crear y decretar las normas de carácter tributario, debe cumplir con la obligación que nace de la realización de un hecho generador desarrollado en la norma jurídica.

### **1.2.3. Tipicidad del hecho imponible**

El hecho generador como elemento del tributo debe encontrarse plasmado de forma hipotética dentro de la norma jurídica. De tal forma, que si dentro de la norma jurídica, determinada situación que generará la obligación del sujeto pasivo frente al fisco, no se encuentra o no está tipificada, no existe la obligación tributaria del contribuyente frente al fisco.

Esta característica es una de las más importantes del derecho tributario, ya que la ausencia de ésta no obliga a nadie a contribuir con el fisco para que cumpla con su fin supremo, que como se estableció antes es la realización del bien común, a través de la prestación de servicios públicos. Es de suma importancia tomar en cuenta que dentro del derecho tributario no se pueden crear hechos generadores por aplicación analógica de normas.

Existe un poco de discrepancia con el término generador, puesto que si ubicamos la definición la misma se refiere a manifestaciones de la naturaleza sin intervención humana, a diferencia del concepto acto, puesto que para su verificación existe la intervención del hombre. Por esta razón, muchos difieren en el concepto hecho generador, ya que la realización del mismo es un acto propio del hombre. Sin embargo, nuestra legislación y la doctrina le denominan hecho generador.

#### **1.2.4. Distinción de tributos en género y en especie**

Tomando en cuenta que el término tributo es muy amplio, dentro del mismo se encuentran los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejora, tal como lo delimita nuestro ordenamiento jurídico tanto en el Código Tributario como en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Adicional a esto, también se pueden anotar como una especie de tributo a las tasas, las cuales a su vez se dividen en judiciales y administrativas, que conllevan también una forma de las instituciones públicas para generar ingresos.

Por lo que, tributo es el género de que dispone el Estado para agenciarse de recursos económicos y cada una de sus clasificaciones es la especie. En este orden de ideas, en el sistema tributario guatemalteco existen una gama de tributos, los cuales se desarrollarán a lo largo del presente trabajo.

### **1.2.5. Distribución de potestades tributarias entre nación y provincia**

Esta característica es peculiar en un sistema tributario de los Estados Federados, puesto que en este caso hay tributos que son decretados para que sean cumplidos por la generalidad de la población que radica en el Estado; pero además de ello, cada Estado puede crear sus propios tributos para la provincia que comprende o la delimitación territorial en que está situado.

En el sistema guatemalteco, esta característica no puede ser apreciada puesto que la división geográfica y política de Guatemala está compuesta por departamentos y éstos a su vez en municipios, ya que somos un estado unitario y no federado como en el caso de Argentina, Brasil, México entre otros Estados que adoptaron esta forma de división geográfica y política.

### **1.2.6. Exclusión de la analogía**

Al igual que en el derecho penal, en el derecho tributario no se pueden crear figuras que den nacimiento a la obligación tributaria por analogía. La exclusión de la analogía en el derecho tributario presupone una garantía para el contribuyente y a la población en general, en virtud que la administración tributaria debe fundamentarse en ley y no integrar analógicamente un razonamiento. El diccionario jurídico define el término

analogía de la siguiente forma: “Aplicar la norma jurídica a una situación que no estando desarrollada dentro de la misma es similar a la que ésta desarrolla.”<sup>4</sup>

Por la importancia y lo delicada que es esta rama del derecho, la analogía está excluida puesto que no se puede crear una figura por la similitud que pueda tener con otra que sí está regulada dentro de la norma. En tal virtud, dentro del derecho tributario debe estar expresamente la figura tributaria y cada uno de sus elementos, para que de nacimiento a la relación jurídica tributaria y por ende a la obligación tributaria.

Para tal efecto, el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 5 establece lo siguiente: “Integración Analógica: En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.” El fin de este Artículo es darle seguridad jurídica a la población en general, que constituye el sujeto pasivo de la relación jurídico tributario.

---

<sup>4</sup> Ossorio ,Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales.** Pág. 54.

### **1.2.7. Irretroactividad**

“Dentro del derecho tributario, la figura y la actividad de aplicar una norma jurídica fuera de su ámbito de vigencia no es permitida, salvo que la misma favorezca al contribuyente y únicamente en materia de sanciones que la administración tributaria imponga al contribuyente por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.”<sup>5</sup>

Esta característica es de suma importancia por el principio de legalidad que garantiza el cumplimiento de la justicia, que es el fin primordial del derecho, por lo que la norma es creada para ser aplicada hacia el futuro.

### **1.2.8. Finalidad de cobertura del gasto público**

Como anotamos anteriormente, el tributo constituye uno de los elementos más importantes de que dispone el Estado para generar recursos económicos y así contribuir al gasto público en la prestación de servicios públicos y satisfacer necesidades públicas. Además de esto, también tiene como objetivo la redistribución de la riqueza. Es así pues, que dependiendo de la forma que el Estado ejecute lo recaudado por la variedad de tributos existentes, así será la distribución de la riqueza.

---

<sup>5</sup> Monterros Velásquez. **Ob. Cit.** Pág. 12.

### **1.2.9. Capacidad contributiva**

De acuerdo a la legislación tributaria guatemalteca, el contribuyente debe tener capacidad económica para contribuir al gasto público. Si el contribuyente no cuenta con capacidad económica que le permita, además de satisfacer sus necesidades básicas, contribuir al gasto público no debería estar obligado. En este sentido, la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243, establece que las normas jurídicas que integran el sistema jurídico tributario guatemalteco se deben desarrollar de acuerdo con el principio de capacidad de pago.

### **1.3. Principios del derecho tributario**

“El principio constituye el fundamento de algo. Los principios del derecho tributario constituyen los fundamentos que lo inspiran. Por ello, cuando el Estado establece, crea y cobra un impuesto, debe ajustarse a los lineamientos constitucionales.”<sup>6</sup>

Los principios del derecho tributario son las siguientes:

---

<sup>6</sup> Ossorio. **Ob. Cit.** Pág. 608.

### **1.3.1. Igualdad**

Como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 4: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.”

El doctor Erick Gustavo Santiago de León, establece en su texto de derecho tributario: “La igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritmética, igual en su cantidad para cada uno de los habitantes sino en la igualdad en cuanto al tratamiento en situaciones o circunstancias iguales.” <sup>7</sup>

Por lo tanto, esta garantía constituye una defensa para el contribuyente cuando éste lo considere como una discriminación y que no se funde en una capacidad contributiva diferente, postura sobre la cual también se ha manifestado la Corte de Constitucionalidad.

### **1.3.2. Confidencialidad tributaria**

De acuerdo a lo que regula la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 24 segundo párrafo: “Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones especiales, podrán ser revisados

---

<sup>7</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. Pág. 25.

por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.”

Por esta razón, las autoridades que están facultadas para este efecto, deben guardar la información obtenida como secreto profesional, y su revelación conlleva la comisión de un hecho delictivo tipificado en el Código Penal en el Artículo 422 como revelación de secretos. Además de ello, al momento que el ente fiscalizador inicie un proceso contra la persona fiscalizada, la información recabada y revelada no hace prueba en juicio.

Este principio va dirigido particularmente a los auditores que realizan auditorías en la administración tributaria y además constituye un principio plasmado en el Código de Ética de los Contadores Públicos y Auditores en el Postulado número VI.

### **1.3.3. No confiscación**

La confiscación data de la era antigua y fue empleada con fines políticos por los dictadores y tiranos, que consistía en privar al propietario de bienes para que éstos pasaran al fisco. Es una figura diferente a la expropiación, ya que ésta se da por utilidad pública y según muchas legislaciones como la guatemalteca, esta figura ha

desaparecido. Sin embargo, muchos juristas insisten en que no puede asegurarse que la misma ha desaparecido completamente, ya que de modo encubierto ha sido utilizada por algunos gobernadores modernos.

Se afirma que desde el momento en que la Constitución Política de la República de Guatemala, 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 el afianzamiento de la doctrina que las contribuciones públicas no pueden ser confiscatorias.”<sup>8</sup>

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su segunda parte establece lo siguiente: “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.” En la Constitución Política de la República de 1965 en el Artículo 69 también se regulaba lo concerniente a la prohibición de la confiscación de bienes en materia tributaria.

El objetivo principal del Artículo 41 citado, es resguardar la propiedad privada, en el sentido que el sujeto pasivo de cualquier tributo, no se vea en la obligación de

---

<sup>8</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Finanzas públicas**. Pág. 255.

desprenderse de bienes de su propiedad para cumplir con el fisco, por la imposición de multas extremadamente altas e incluso mayor que el impuesto omitido. Por esta razón, la Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador y recaudador de los impuestos en Guatemala puede imponer una multa hasta por el ciento por ciento del impuesto omitido. En este caso, el tipo impositivo, también debe de ser objeto de estudio previo a establecer un nuevo tributo, ya que el mismo no debe ser confiscatorio para el contribuyente. Por lo tanto se debe realizar un estudio socioeconómico del contribuyente para determinar si tiene la capacidad de pago necesaria para contribuir al gasto público con la creación de un nuevo tributo.

#### **1.3.4. Generalidad**

Si se toma como base lo que al respecto indica el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, éste establece que el término generalidad: “Se refiere a la mayoría de los individuos o de los objetos que componen una clase o un todo.”<sup>9</sup>

Este principio es aplicable a todas las ramas del derecho. En este sentido, y al tenor literal de lo que establece el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Son deberes y derechos de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.” El Código Tributario en el Artículo 1, acoge también el principio de generalidad desarrollado en la

---

<sup>9</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Pág. 363.

ley fundamental al establecer: “Las normas de esta ley son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos.”

En este orden de ideas, las leyes tributarias son creadas y cobran vigencia para todos los habitantes de la república de Guatemala, con algunas limitantes en el caso que el tributo sea directo, en el cual se toma mucho en cuenta la capacidad de pago del individuo. A tal efecto existe un mandato constitucional como se estableció anteriormente, de contribuir con el gasto público; y como bien es sabido, los tributos constituyen la mayor fuente de ingresos para el Estado, para que éste pueda funcionar como tal y prestar servicios públicos, no obstante, no todos los habitantes de la república cuentan con una capacidad de pago para contribuir con determinado impuesto, por lo que hay tributos que van directamente dirigidos a ciertas personas.

### **1.3.5. Proporcionalidad**

Este principio del derecho tributario se encuentra plasmado dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala y establece que es deber o dicho en otras palabras, obligación de todo guatemalteco, contribuir al gasto que el Estado realice para satisfacer necesidades de su población, en la proporción que la ley determine. Por tal razón, el tipo impositivo en materia tributaria no es una cantidad fija por contribuyente sino un porcentaje, por lo que de acuerdo a la capacidad de pago del sujeto pasivo así será su aporte a las finanzas del Estado.

En ese sentido, todos participan en la medida que pueden. Como ejemplo se puede citar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el que una persona que tiene la capacidad de adquirir Q100.00 en productos de la canasta básica, contribuye con el fisco con Q12.00, en virtud que el tipo impositivo de este impuesto es del 12%, y otra persona que tiene la capacidad económica de adquirir Q500.00 en productos de la canasta básica, contribuye con Q60.00; es decir a todos se aplica el principio de igualdad, porque todos están contribuyendo con el 12% no importando la cantidad de compra que se realice, aquí se aplica el principio de proporcionalidad, ya que de acuerdo a la capacidad de pago, así será la proporción en la que se contribuya. Por esta razón, los estudiosos del derecho tributario afirman que el principio de proporcionalidad y el principio de capacidad de pago van íntimamente ligados, pues uno depende del otro.

### **1.3.6. Equidad y justicia tributaria**

La equidad constituye un principio general del derecho, al respecto el diccionario jurídico, establece: “El término equidad también se conoce como justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad.”<sup>10</sup>

Al respecto la Constitución Política de la República Guatemala, en el Artículo 243, establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo.” Por lo que en el mismo se debe tomar en cuenta que el contribuyente pague lo justo, y acorde a sus capacidades económicas.

---

<sup>10</sup> Ossorio.Ob. Cit. Pág. 288

### **1.3.7. Reserva de ley y de legalidad**

Como es bien sabido, el sistema político guatemalteco es democrático y por ende, existe la división de funciones entre los tres organismos del Estado, Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Cada uno de ellos, tiene funciones y atribuciones delimitadas en la Constitución Política de la República de Guatemala dentro de su parte orgánica así como en su Ley Orgánica respectiva. De modo general se resumen de la siguiente manera, el Organismo Ejecutivo tiene la función administrativa del Estado, así como funciones de tipo político. Por otra parte, el Organismo Judicial vela por el sistema de justicia y por una pronta aplicación de la misma.

En cuanto al tema que estamos desarrollando, le corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo decretar los impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y las bases de su recaudación, así lo regula la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 171 literal c).

El principio de reserva de ley va íntimamente ligado con el principio de legalidad desarrollado en el Artículo 239 del mismo cuerpo legal, en el cual se estipula que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, en el entendido que si el impuesto no se encuentra plasmado dentro de una norma de carácter ordinario, el mismo no tiene una existencia jurídica y por ende, no puede nacer una obligación de carácter tributaria del sujeto pasivo del impuesto respecto al fisco.

Además, el Artículo 5 también de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece la libertad de acción como garantía individual, el cual desglosándolo se refiere a que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíba; y que nadie está obligado a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Por lo que la norma tiene que tener existencia previa a que se dé el hecho generador del impuesto respectivo.

### **1.3.8. Irretroactividad**

Anteriormente, se desarrolló la irretroactividad en el derecho tributario como una característica. Muchos juristas también lo consideran como un principio. Es decir, que la normas en materia tributaria nacen para su cumplimiento futuro y para hechos que se den dentro de su ámbito de vigencia, tal como establece el Código Tributario en el Artículo 66, que copiado textualmente regula lo siguiente: “Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

Sin embargo, siempre existen las excepciones, ya que el derecho tributario permite la aplicación retroactiva de sus normas, siempre y cuando se trate de sanciones, en el sentido que, si la nueva norma favorece al sancionado por incumplimiento de alguna obligación de carácter tributario, se le puede aplicar la norma más benigna, no importando si la misma entró en vigencia antes o después que se verificó la imposición

de la sanción. Para tal efecto, el Artículo 7 del mismo cuerpo legal regula lo siguiente:  
“Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán de la fecha en ellas establecidas. Siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial.
2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente periodo impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente.
3. En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el Artículo 66 de este Código.
4. La imposición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.
5. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la Administración Tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y

las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se registrarán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.

6. Las situaciones no previstas, se registrarán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables.”

### **1.3.9. Prohibición de doble o múltiple tributación**

En el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala se establece lo siguiente: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición.” De esta cuenta es relevante recalcar la importancia que tiene para el derecho tributario guatemalteco la prohibición a la doble y múltiple tributación.

En este sentido varios Decretos que contienen nuevos hechos generadores para nuevos impuestos han sido objeto de impugnación ante la Corte de Constitucionalidad por violación a este principio, puesto que de modo encubierto ha sido gravado el mismo hecho generador por dos o más impuestos.

Al respecto, la licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez establece que: “La doble tributación se da cuando un mismo sujeto pasivo, durante un mismo periodo fiscal es gravado por haber realizado el mismo hecho generador por uno o más sujetos activos, ya sea que se trate del gobierno central o del gobierno municipal, imponiendo el pago de dos o más tributos, dentro de los que pueden estar un impuesto, un arbitrio, etcétera, al fusionarse dentro de un mismo acto los elementos de la relación jurídico tributario. El fenómeno de la doble o múltiple tributación, se da tanto dentro del ámbito nacional como internacional. En cuanto a la segunda se han celebrado convenios y tratados para que de algún modo se pueda evitar.”<sup>11</sup>

#### **1.3.10. Capacidad de pago**

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, desarrolla lo concerniente al principio de capacidad de pago y establece que las normas tributarias deben estructurarse de acuerdo a este principio. En este orden de ideas, el Congreso de la República de Guatemala como órgano encargado de decretar los impuestos ordinarios o extraordinarios debe hacer, previo a promulgar una norma ordinaria de carácter tributario, un estudio socioeconómico del sujeto pasivo del impuesto para determinar si el mismo tendrá la solvencia económica para contribuir con el fisco.

El objetivo de este principio es brindar protección hacia el contribuyente, en el sentido que éste tiene necesidades personales que cubrir. Por esta razón de acuerdo a la

---

<sup>11</sup>Monterroso Velásquez. **Ob. Cit.** Pág. 51

capacidad contributiva que tenga así se gravarán sus ingresos, en este sentido los habitantes de determinado Estado deben contribuir con el fisco acorde a los ingresos que éste perciba. Ivan L. Waterman, en relación a los tributos establece: “Debe haber un sacrificio igual por todo ciudadano al momento de contribuir con el fisco, pero que lo más importante es que en un sistema tributario se debe contribuir con el fisco acorde a las posibilidades económicas del contribuyente.”<sup>12</sup>

#### **1.4. El tributo**

Los tributos son tan antiguos como el hombre, su origen se remonta a los albores de la humanidad y su aparición obedece a la religión y en algunas ocasiones a la guerra y el pillaje. El aspecto religioso, es al parecer, el más remoto de los orígenes de los tributos, sus motivaciones no son otras que la necesidad del hombre paleolítico de atenuar sus temores, calmar a los dioses o manifestarle su agradecimiento mediante ofrendas en especie y sacrificios de seres humanos o animales.

En las diferentes organizaciones sociales de la antigüedad, surge la clase sacerdotal y cada uno de sus miembros no trabajaba como el resto del grupo. Los sacerdotes vivían de las ofrendas que el pueblo hacía a sus divinidades.

---

<sup>12</sup> Waterman, Ivan L. **Principles of business for the caribbean examinations**. Pág. 194.

Al evolucionar la sociedad, dichas ofrendas se tornaron obligatorias y la clase sacerdotal se volvió fuerte y poderosa, llegando a ser la principal latifundista del mundo medieval. Éstos ejercieron gran influencia sobre las monarquías conjuntamente con la clase de los guerreros o militares con la cual en ocasiones se confundía.

Las tribus fuertes vencían a las débiles, sus prisioneros eran tomados como esclavos, se apropiaban de sus ganados y demás bienes, hasta llegar a convertir tal medio en una gran industria dando como consecuencia el pago del tributo por parte de los vencidos.

En la edad antigua, principalmente en el pueblo hebreo a lo largo de su historia religiosa, mantenían como lema que cuando se acercaran a una ciudad para combatirla, primero debían intimarle la paz; y si los habitantes de la ciudad respondían paz, y permitían la entrada, todo el pueblo se convertía en tributario y le servía.

Al evolucionar los grupos sociales, también evolucionó la guerra tornándose cada vez más cruenta; los guerreros primitivos se organizaron en poderosos ejércitos, el botín de guerra se repartía entre el ejército y el monarca.

Por lo anterior, en la historia antigua abundan las referencias de guerras, saqueos de los ganados y cosechas de poblados, dominación de tribus y, los vencidos pagaban el tributo a los vencedores. Fue así como Saúl, David y Salomón construyeron un vasto imperio entre el río Éufrates y el Mar Rojo. Una forma de pagar los tributos era con trabajo en las canteras y bosques, de donde obtenían y movilizaban materiales para las grandes obras públicas, como por ejemplo para la construcción del templo de Jerusalén.

Salomón dividió a su reino en doce partes para que cada una le tributara el mantenimiento suyo y el de su familia durante un mes, además de otros impuestos. A los pueblos sometidos les imponía fuertes tributos y derechos de pasaje a las caravanas.

El imperio egipcio se formó a partir de dos grandes reinos de la antigüedad el Alto y el Bajo Egipto. Allí se tenía una clara división de clases sociales, los funcionarios reales nombrados por el Faraón, se encargaban de cobrar los impuestos y vigilar las tareas agrícolas así como el manejo de los ejércitos. Los sacerdotes, era una clase privilegiada que tenían sus propias instituciones tributarias y ejercían gran influencia sobre el Faraón. Estaban además los militares, quienes hacían la guerra, recogían y repartían el botín y sometían a los vencidos para que sirvieran y tributaran al Faraón.

Los egipcios llevaban un sistema de contabilidad pública para registrar, controlar y vigilar los recaudos de impuestos, según consta en papiros que datan de 3,600 años A. C. Los sacerdotes y los funcionarios reales no pagaban impuestos; llegó un momento en que se declararon clases autónomas y los sacerdotes conformaron bajo su mando a los ejércitos mercenarios que tampoco pagaban impuestos. El imperio del Faraón se derrumbaba porque ya no podía cobrar impuestos.

Dentro de las civilizaciones más importantes de la antigüedad están los griegos, que fueron los creadores de la ciudad, estado o polis. El tesoro público era manejado por la aristocracia cuyo jefe era llamado arconte quien tenía auxiliares encargados de recaudar los impuestos, lo cual data del siglo X A.C. En Esparta, los campesinos, comerciantes e industriales, eran los únicos que iban a la guerra y pagaban impuestos; a éstos se les denominó periecos (contribuyentes).

La sociedad romana, se basó en las instituciones griegas y etruscas, de cuyos pueblos tomó la cultura y la organización social, entre ellas, las instituciones tributarias, especialmente después de dominar a los griegos.

Concluimos entonces que fue en esta parte de la historia del hombre, donde el tributo cobró gran importancia para los pueblos guerreros y para el derecho tributario dejó

como legado la aparición de lo que hasta hoy sigue siendo en los países de América Latina y muchos del viejo continente el impuesto sobre la renta.

En el periodo de la edad media, el cual data desde la caída del imperio romano, hasta el año 476 D.C., surgió el cristianismo en el continente asiático y trajo consigo el desarrollo del mundo occidental.

En esta parte de la historia se dio lo que es conocido como el feudalismo y que más que una época de la humanidad, es un modo de producción, un sistema económico de la edad media. Su sistema económico se basaba en la agricultura, actividad comercial escasa y de limitada circulación monetaria.

Los pueblos asiáticos y europeos se acogieron a su propia geografía y, en el caso europeo, se generaron guerras entre diferentes señores feudales, quienes armados y poderosos sometían a los campesinos y les imponían onerosos tributos a cambio de su seguridad; a su vez, estos señores feudales reconocían a un rey nominal y por ello pagaban su propio impuesto, por lo que crearon una gama de impuestos. Éstos podían ser pagados en dinero o en especie y en algunos casos con prestación de servicio militar.

Había un impuesto por la entrada y salida de mercancías, otro por el almacenaje, otro más por las ventas y otro denominado de casilla. No había oposición a estas tasas porque eran bien conocidas, fijas y no muy exorbitantes.

Así durante la edad media, los impuestos se estructuraron en capitaciones (valor del impuesto dividido entre el número de jefes de familia) e impuestos territoriales.

Los señores feudales cobraban derechos de circulación de las personas y cosas a través de su territorio, impuesto sobre la transmisión de la propiedad y también sobre las sucesiones.

En Inglaterra, en 1215 se firmó la Carta Magna, en la cual se estipuló el tributo que debían pagar los nobles de la ciudad de Londres bajo el principio de no tributación sin representación (no taxation without representation). Además, se establecían los tributos a pagar por los vasallos y sus herederos, el dinero que la corona podía tomar de los menores de edad, de viudas y finalmente las multas pagaderas por las infracciones establecidas.

En Francia, en el siglo XIII, especialmente en las provincias situadas al norte del país, se tenía un viejo impuesto feudal aplicable a la renta presunta, bajo el nombre de la taille, cuyo significado es tajo, vocablo que provenía del procedimiento utilizado para

comprobar el pago del tributo, consistente en tomar un trozo largo de madera y tajarlo en dos partes en sentido longitudinal, una para el recaudador y otra para el contribuyente.

Del otro lado, en España, donde no se presentó un verdadero sistema feudal, en sus antiguos reinos españoles de León y Castilla, los derechos aduaneros se denominaban de puertos secos o de puertos mojados, según fueran percibidos por las aduanas terrestres o por las situadas en los puertos marítimos.

En el reino de Castilla hacia 1342, durante el reinado de Alfonso XI se introdujo un impuesto al consumo o generalizado a las ventas, bajo el nombre de alcabala. Esta figura se exporta a otros reinos de Europa y luego a América. A finales de esta era de la humanidad, los impuestos más organizados eran los de Italia, basados en el patrimonio, impuesto saladino (aplicado al comercio de la sal) y derechos aduaneros, entre otros.

Durante la edad moderna, la cual se considera data desde la caída de Constantinopla en 1453 hasta la Revolución Francesa en 1789; conviene precisar que en Europa, no se presentaron mayores desarrollos en materia tributaria durante este período, debido en buena medida a que vivieron de los recursos provenientes de las colonias y del

desarrollo comercial que originaban importantes recaudaciones por concepto de las rentas aduaneras; es decir, los tributos que imponían a los productos objeto de comercio con los pueblos de ultramar.

Si se da un repaso a la historia de la humanidad, se encuentra que la mayoría de los países europeos tenían colonias no solamente en América sino en otros continentes, y de la explotación de estos pueblos obtenían altos ingresos, por lo que imponer un nuevo tributo en ese momento no era necesario pues contaban con recursos suficientes para el sostenimiento de la monarquía.

#### **1.4.1. Definición**

Si bien, no existe una teoría general de la tributación, avalada universalmente por todos los autores, la doctrina italiana y alemana han tratado de hacerlo satisfactoriamente.

Sin embargo, la doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, donde el primero proporcionaría servicios públicos y los otros los medios pecuniarios para proveer de recursos, para que así el Estado cumpliera su función.

La doctrina publicista aparece en Alemania e Italia vinculada con la teoría orgánica del Estado y en donde se explica el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder imperio, tal cual lo acepta la doctrina moderna del derecho financiero.

Griziotti intenta conciliar las doctrinas contractualista y publicista admitiendo el elemento unilateral del tributo como consecuencia de la soberanía del Estado y lo complementa con el consentimiento del contribuyente, manifestado desde el momento que los contribuyentes con derecho a voto eligen a sus autoridades y delegan esa función en ellos.

Como fundamento legal del concepto tributo citamos el Artículo 9 del Código Tributario, el cual como norma general de la tributación dentro de la legislación guatemalteca aporta una definición del concepto, estableciendo que: “Los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Al desglosar la definición aportada por este cuerpo legal, se puede anotar que es una prestación que el Estado exige. Sin embargo, esta exigencia no debe tomarse como una arbitrariedad del Estado hacia los contribuyentes; pues como anoté anteriormente, son varios los principios que sustentan al derecho tributario, y que por ende las normas

tributarias deben acogerse a ellos. Estos principios plasmados en la ley fundamental, constituyen una garantía protectora para los contribuyentes.

El objeto del tributo, atendiendo a lo que establece la definición relacionada, es obtener recursos, y como se estableció anteriormente el tributo constituye el medio más importante de que dispone el Estado para agenciarse de recursos económicos y así cumplir con la realización de su fin.

Muchas definiciones existen en cuanto al concepto tributo a continuación exponemos algunas. Ivan L. Waterman: “El tributo es el pago obligatorio que todo ciudadano debe realizar hacia el fisco, para lo cual recibe algunos beneficios indirectos, pero su finalidad es el sostenimiento del funcionamiento del Estado.”<sup>13</sup>

Manuel Ossorio define al tributo como: “Un gravamen, carga, contribución que se realiza a favor del fisco.”<sup>14</sup>

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el tributo así: “la carga u obligación impuesta para contribuir al sostenimiento de un Estado.”<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup>Waterman. **Ob. Cit.** Pág. 195.

<sup>14</sup> Ossorio. **Ob. Cit.** Pág. 765.

<sup>15</sup>Diccionario de la Real Academia de la Lengua española. **Ob. Cit.** Pág. 686.

De las definiciones anotadas, podemos ciudadanos, basada en los principios que desarrollan el derecho tributario, para contribuir de forma proporcional al sostenimiento del Estado, para que éste pueda agenciarse de recursos y así cumplir con su fin, consistente en la prestación de servicios públicos a la población y satisfacer necesidades básicas.

#### **1.4.2. Clasificación**

La clasificación legal que del tributo hace el Código Tributario, en el Artículo 10, es de la siguiente forma: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejora.” Doctrinariamente se agregan las tasas como una especie de tributo, situación que dentro de la legislación guatemalteca no es adoptada, puesto que como anotamos anteriormente el Código Tributario como norma general se delimita a las ya establecidas.

##### **➤ Impuesto**

De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario en el Artículo 11, establece que el impuesto: “Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

El doctor Erick Gustavo Santiago de León define de forma acertada los impuestos así: “Los tributos de carácter ordinario o extraordinario decretados por el Congreso de la

República de Guatemala, con el objeto de que el Estado pueda recaudar los recursos públicos necesarios y así cumplir con sus obligaciones frente a sus habitantes.”<sup>16</sup>

Son prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud de su poder imperio y de hechos imposables a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley.

#### ➤ **Arbitrios**

Son los medios de que se valen las municipalidades para obtener recursos y satisfacer necesidades propias; y los cuales tienen las características de ser pagados siempre en dinero, son obligatorios como cualquier otro tributo, de acuerdo a la ley, por el principio de legalidad.

En el caso de Guatemala, el arbitrio más conocido es el boleto de ornato, el cual cada municipalidad cobra a sus vecinos cada inicio de año y que como su nombre lo indica, los recursos obtenidos de este arbitrio deben ser utilizados para el ornato del municipio, tal y como se establece en el Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Arbitrio de Ornato Municipal.

---

<sup>16</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho financiero**. Pág. 129.

### ➤ **Contribuciones especiales y contribuciones por mejora**

Por su fisonomía jurídica se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas. Esta categoría comprende gravámenes de distinta naturaleza. Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Según esta definición, las contribuciones especiales adquieren mayor amplitud que la que le reconocen ciertos doctrinarios, que la limitan a la llamada contribución por mejoras, por considerar que son gravámenes generales incluidos en esta categoría y que constituyen verdaderos impuestos. Otros incorporan también las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales, como en el caso de utilización de caminos públicos.

Giuliani Fonrouge incluye no sólo las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad sino también las de seguridad social y las vinculadas con fines de regulación económica o profesional. Según esta amplia interpretación, el concepto de contribución especial incluye la contribución por mejoras para valorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles, canales), algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse parafiscales, destinadas a

financiar la seguridad social, la regulación económica (juntas reguladoras, cámaras compensadoras, entre otras), actividades de puerto, etcétera.

De conformidad con lo que establece el Código Tributario al respecto, el Artículo 13 regula que: “Las contribuciones especiales y las contribuciones por mejora, son el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

#### ➤ **Tasas**

Esta categoría tributaria que para algunos no entra dentro de la clasificación de los tributos y en el caso de la legislación guatemalteca, este es el caso, ya que dentro de la clasificación que se hace tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala como ley fundamental, así como en el Código Tributario, no está contemplada la tasa como un tributo, pero ésta también se deriva del poder imperio del Estado, con una estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Así, podemos definir a la tasa como la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.

Aquí se destaca especialmente el carácter obligatorio de la tasa; que no es una prestación voluntaria o facultativa ya que lleva siempre implícita la coerción y la compulsión hacia el responsable, pues desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada.

Hay que tomar en cuenta, que todos los servicios estatales son de interés general. Por eso, no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en un servicio prestado a favor del obligado ni en la utilidad o beneficio que le reporte, porque no siempre hay una ventaja individual.

Si bien, no existe una diferencia sustancial entre el impuesto y tasa, ya que son afines jurídicamente, es difícil establecer la distinción entre tasa y los ingresos de derecho privado.

Tomando en cuenta que la polémica que suscita este tema escapa a los fines de este trabajo se puede resumir que, en la actualidad no puede fundarse la distinción en los fines tenidos en mira por el Estado al organizar los servicios, máxime cuando resulta difícil la frontera entre actividad pública y privada en las nuevas modalidades de acción financiera del Estado.

Giuliani Fonrouge coincide con Giannini coinciden que: “el mejor criterio de diferenciación radica en la naturaleza de la relación entre el organismo público y el usuario del servicio o la persona a quien interesa la actividad y que en ese sentido debe analizarse si hay de por medio una relación contractual (pago fundado en la voluntad de las partes) o una relación legal (pago por mandato de la ley, independientemente de la voluntad individual). Si la relación es contractual habrá ingreso de derecho privado; si es legal será tasa.”<sup>17</sup>

Es así como la tasa constituye una obligación del contribuyente por la prestación de un servicio público.

## **1.5. Elementos del tributo**

Todos los tributos, no importando su especie deben de contemplar los siguientes elementos:

### **1.5.1. Sujeto**

Siempre el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, pues es éste quien recauda el tributo, y quien impone la obligación de contribuir, pero más allá de esto, debe contemplar a quién va dirigido, quién es el sujeto obligado a contribuir con el fisco, a este sujeto se le denomina como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

---

<sup>17</sup>Giuliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 29.

### **1.5.2. Objeto**

“Se refiere a la materia imponible que utiliza para determinar el tributo, y lo constituye la riqueza que sirve para medir cuanto se puede contribuir en concepto de un tributo en particular.”<sup>18</sup>

### **1.5.3. Base imponible**

Es la cantidad sobre la cual recae la obligación de contribuir, de acuerdo a la declaración del contribuyente, constituyendo así la cantidad gravada y sobre la cual se debe calcular el impuesto a pagar.

### **1.5.4. Hecho generador**

De acuerdo a lo regulado por el Código Tributario en el Artículo 31, el hecho generador está constituido por el presupuesto establecido en la norma jurídica para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo que resulta ser un acontecimiento tipificado en la norma jurídica y que al momento que éste se verifique, trae como consecuencia la obligación de pagar determinado tributo.

---

<sup>18</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros y finanzas públicas**. Tomo I. Pág.126

### **1.5.5. Tipo impositivo**

Cada norma de carácter tributario debe regular este elemento, puesto que de éste depende con cuanto se debe contribuir al fisco, generalmente el tipo impositivo está regulado en porcentajes, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el cual el tipo impositivo resulta ser el 12%, por tanto a la base imponible se le aplica el tipo impositivo establecido en la norma jurídica para determinar la cantidad que el contribuyente debe enterar al fisco.

De esta cuenta el derecho tributario como rama autónoma del derecho posee características peculiares que se deben tener presentes al momento de interpretar y aplicar estas normas, puesto que además de ser la rama que estudia la institución por medio de la cual se agencia el Estado de recursos, como es el tributo, también se debe tomar en cuenta la economía del contribuyente, ya que uno de los pilares fundamentales del derecho tributario son los principios que los inspiran y dentro de los cuales se ubica el principio de capacidad de pago.



## CAPÍTULO II

### 2. Sistemas tributarios

La estructura tributaria puede examinarse en su aspecto estático y en su aspecto dinámico. La estructura tributaria, en su aspecto estático observaremos las características del sistema y las relaciones que se constituyen entre los impuestos.

La primera característica del sistema, se refiere a las relaciones generales del mismo, tanto internas, o sea, operadas entre los distintos gravámenes; como externas; es decir, las que se constituyen entre aquéllas y el sistema económico, que se establecen como consecuencia de la finalidad perseguida con la imposición.

La segunda categoría, las relaciones que se constituyen entre los impuestos; comprende aquellas relaciones internas del sistema que, siendo de por sí previsibles, se establecen más o menos permanentemente en función de las características de los tributos y cuyos efectos se reputan favorables o desfavorables a la imposición.

“El estudio de un sistema tributario tiene por objeto examinar el conjunto de tributos de un determinado Estado como objeto unitario de conocimiento, al efecto, lo que se busca es hacer una exposición de los distintos tipos de tributos que se encuentran

vigentes en una época en particular para determinar si en conjunto configuran el ideal tributario de un país.”<sup>19</sup>

El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. Por ello, para establecer cuál es el sistema fiscal de un país determinado, se debe ubicar en un momento también determinado, puesto que, como se ha afirmado, los sistemas tributarios no son estáticos, sino que por el contrario son altamente dinámicos. De esa cuenta el estudio de los sistemas fiscales tiene dos limitaciones principales:

- A. Espacial: éste comprende el ámbito territorial de un Estado soberano
- B. Temporal: comprende un período de tiempo determinado dentro de la historia de ese Estado soberano.

Como anotamos anteriormente, los sistemas tributarios están integrados con los variados impuestos que cada país adopta, según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones; y se ha afirmado que no es posible, por ello, establecer un sistema tributario ideal o modelo para todos los países ni para un país determinado. Por otro parte, en cada Estado se encuentran vigentes una gama de tributos, que pueden obedecer a cualquiera de las calificaciones que hemos detallado.

---

<sup>19</sup> Bermejo Quiñonez, Luis Pedro. **Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco.** Pág. 19.

Toda esta gama de tributos debe tener su origen en la ley, en virtud del principio de legalidad. Ahora bien, ese aparente caos tributario, régimen para unos, sistema para otros, tiene cierto orden y cierta armonía que los estudiosos del derecho tributario han distinguido en dos tipos. El racional cuando es el legislador quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleados, y el histórico, cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica.

Este hecho ha sido puesto de manifiesto por Sáinz de Bujanda, al explicar que: “Por más tosca y primitiva que sea la hacienda de un país, siempre existe cierta armonía entre los diversos impuestos.”<sup>20</sup>

Por otra parte existe, en todos los gobiernos y por razones de recaudación, una tendencia hacia el perfeccionamiento de los instrumentos tributarios, como fenómeno constante y universal, por lo que, ambos elementos mencionados, el racional y el histórico, van a estar actuando en todas las estructuras fiscales, debiendo dejar establecido en qué medida cada uno de ellos realiza su respectivo aporte.

## **2.1. Sistema tributario guatemalteco**

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, por lo que el sistema está o debe estar basado en los principios de equidad y justicia como se desarrolló en el capítulo I

---

<sup>20</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y derecho**. Pág. 33.

del presente trabajo. Por otra parte, en el sistema guatemalteco, se manifiesta un sistema de impuesto progresivo en el que la relación de cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta y se puede decir que el impuesto es progresivo cuando la base imponible también aumenta la parte alícuota en la que el contribuyente debe colaborar con el funcionamiento del Estado, en la medida que aumenta la riqueza del contribuyente.

## **2.2. Principio del sistema tributario guatemalteco**

Como es bien sabido, los principios son los pilares fundamentales y sobre los cuales se inspira determinada rama del derecho. El sistema tributario como tal forma parte del derecho financiero, siendo éste el que estudia las finanzas públicas. De ello deviene la importancia de estudiar los principios sobre los cuales se debe fundamentar el sistema tributario guatemalteco, dentro de los cuales están los siguientes:

### **2.2.1. Supremacía constitucional**

Tomando de base la pirámide jurídica de Hans Kelsen en cuanto a la jerarquía de las normas jurídicas, él ubicó las normas de carácter constitucional en la cúspide de ésta. Esta teoría es adoptada por la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer en el Artículo 175 que ninguna norma puede contrariar las disposiciones de la Constitución. “Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.”

Por otra parte, el Artículo 44 establece que: “Son nulas ipso jure las disposiciones gubernativas o de otro orden que disminuyan, o restrinjan los derechos que la Constitución garantiza.”

Por esta razón, las normas constitucionales son creadas por una Asamblea Nacional Constituyente, puesto que constituyen la norma fundamental de todo estado de derecho, que establece las bases del Estado, las garantías individuales y sociales, así como la estructura orgánica del mismo.

Asímismo, en el Artículo 204 establece que: “Los tribunales de justicia deben obligadamente, observar, en toda sentencia o resolución, el principio que la Constitución prevalece sobre cualquier otra ley o tratado.”

La Corte de Constitucionalidad como el ente defensor del régimen constitucional en Guatemala ha resuelto lo siguiente: “Uno de los principios fundamentales que informa al derecho guatemalteco es el de supremacía constitucional, que implica que en la cúspide del ordenamiento jurídico está la Constitución y ésta, como ley suprema, es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del estado constitucional de derecho. Esa superlegalidad se reconoce, con absoluta precisión, en tres Artículos de la Ley Fundamental: el 44 que dispone que serán nulas ipso jure las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, o

restrinjan los derechos que la Constitución garantiza; el 175 que afirma que ninguna ley podrá contrariar sus disposiciones y que las que violen o tergiversen sus mandatos serán nulas ipso jure; y el 204 que establece que los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado.”<sup>21</sup>

Para tal efecto, la Ley del Organismo Judicial como norma general de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco, en el Artículo 9 establece que: “Los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.”

### **2.2.2. Jerarquía normativa**

“Profundizando en el concepto jerarquía, ésta es el orden de los elementos de una serie según su valor. En una determinada sociedad, la jerarquía es el orden de los elementos existentes, ya sean políticos, sociales, económicos u otros. De igual modo, las personas, en determinado lugar, ocupan un cargo el cual se clasifica en base a una

---

<sup>21</sup> Corte de Constitucionalidad. Expediente No. 639-95 sentencia del 11-12-96.

jerarquía, esto según criterios de clase, poder, oficio, categoría, autoridad o cualquier otro asunto que conduzca a un sistema de clasificación.”<sup>22</sup>

Las organizaciones jerárquicas son aquellas que piensan que todo tiene un valor, las personas, las cosas y los animales. Son aquellas personas que se juntan y forman un grupo cuyo objetivo es determinar el valor y la posición de personas y cosas.

A lo largo de la historia del ser humano, existieron culturas sin jerarquías estables, otras totalmente igualitarias, u otras de carácter anárquico. De igual modo, hubo personas que dentro de su grupo social ostentaban un puesto jerárquicamente superior al de los demás. Esto les permitía tener cierto poder y dominio dentro del grupo.

“En la actualidad, son más frecuentes las sociedades con jerarquías prácticamente inamovibles, a pesar de claras desigualdades sociales desfavorables a las clases más bajas. La jerarquía es en sí, un orden reglamentario de una especie en cadena, en donde el de más valor tiene peso sobre los demás.”<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Pereira Orozco, Alberto. **Introducción al estudio del derecho I**. Pág. 176

<sup>23</sup> **Ibid.** Pág. 177.

Retomando el tema de la jerarquía normativa, como principio dentro del sistema tributario guatemalteco, ésta puede definirse como la jerarquía que presupone e impone la subordinación de las normas de grado inferior a las de rango superior.

Es importante resaltar que todas las normas jurídicas tienen un mismo valor y carácter. Sin embargo, dentro del mundo legal se hace imperativo que en determinados casos de interpretación de las normas jurídicas las de mayor jerarquía prevalezcan sobre las de menor jerarquía.

Esto responde a la necesidad del orden de la realidad, y concretamente del orden de la realidad jurídica, que es de mucha importancia para generar claridad y seguridad, y sólo así, podemos saber que una norma superior no puede ser contravenida por otra inferior, que deviene de la necesidad de evitar confusiones al darse colisiones de normas.

Dentro de cualquier orden social, es de suma importancia la organización y es así que las normas jurídicas, son las que determinan y establecen la conducta del hombre en sociedad y que también constituyen un sistema jerárquico; de modo que, la jerarquía normativa viene a ser la organización de las normas jurídicas, en la cual una disposición inferior no puede ir contra una superior y una superior si puede derogar a una inferior.

La jerarquía normativa implica la existencia de un orden y armonía propia de cualquier sistema, que no podría quedar omitido en el caso del sistema jurídico. Dicha armonía entre las normas requiere de principios que facilitan la distribución y orden de las normas vigentes.

Dentro de la legislación guatemalteca, tanto la Constitución Política de la República de Guatemala como la Ley del Organismo Judicial, desarrollan este principio al establecer que, los tribunales deben observar el principio de jerarquía normativa y que carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.

Dentro del sistema guatemalteco, se adoptó la teoría del señor Hans Kelsen, en cuanto al orden jerárquico que guardan las normas jurídicas. Ya que él, en base a una serie de estudios e investigaciones estableció todo un sistema de jerarquía normativa, subordinando unas normas a otras según la autoridad que las profería y la generalidad o especialidad de las mismas, afirmando que adoptaban una forma piramidal en la que las normas constitucionales eran la base y consecuentemente, el origen y fundamento de todas las demás. Esta jerarquía normativa es conocida en la actualidad como la famosa pirámide de kelsen.

#### ➤ **La pirámide de Kelsen**

“El gran tratadista austriaco Hans Kelsen, propuso en su Teoría Pura de Derecho que el ordenamiento jurídico es un sistema de normas ordenadas jerárquicamente, entre sí,

de modo que traducidas a la práctica, se visualizarían como una pirámide formada por pisos superpuestos.”<sup>24</sup>

En ese orden de ideas, el ordenamiento jurídico guatemalteco ubica cuatro categorías de normas jurídicas, y que en la práctica suele llamársele **CORI**:

Normas de carácter **C**onstitucional

Normas de carácter **O**rdinario

Normas de carácter **R**eglamentario

Normas de carácter **I**ndividual

### **2.2.3. Principio de legalidad**

“Este principio tiene sus antecedentes en la Constitución inglesa de 1215, donde se tomó en cuenta el consentimiento de los súbditos en la exacción de los impuestos, documento que por su trascendencia histórica refleja con mayor claridad la primera característica del principio de legalidad (no puede haber tributo sin representación), reconocido universalmente como fundamento de un Estado democrático, pero no fue sino hasta la Revolución Francesa, en donde las cámaras populares ejercían la soberanía popular a través de la aprobación de leyes, en la cual se substituyó el

---

<sup>24</sup> Pereira Orozco, Alberto. **Introducción al estudio del derecho II**. Pág. 175.

consentimiento del pueblo por el principio de legalidad, convirtiéndose en uno de los pilares más importantes dentro de los sistemas tributarios en un estado de derecho.”<sup>25</sup>

El principio de legalidad o imperio de la ley es un principio fundamental del derecho público conforme al cual, todo ejercicio del poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de los hombres. Por esta razón se dice que el principio de legalidad garantiza la seguridad jurídica.

Se podría decir que el principio de legalidad es la regla de oro del derecho público y en tal carácter actúa como parámetro para decir que un Estado es un estado de derecho, pues en él, el poder tiene su fundamento y límite en las normas jurídicas. En íntima conexión con este principio la institución de la reserva de ley obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver con la intervención del poder público en la esfera de derechos del individuo.

En el ámbito administrativo, de conformidad con el principio de legalidad, la administración pública no puede actuar por autoridad propia, sino que su competencia debe estar determinada en la ley. Por tal razón, se considera que es la ley la que condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es

---

<sup>25</sup>Carpenter, William S. **Taxation without Representation**. <http://es.wikipedia.org>. 3/4/09.

válida si no responde a una previsión normativa actual. En este sentido, en materia administrativa el principio de legalidad opera entonces como una cobertura legal previa de toda potestad.

En el derecho penal rige respecto de los delitos y las penas, esta postura originalmente defendida por Cesare Beccaria. Paul Johann Anselm von Feuerbach estableció este principio en materia de derecho penal en base a la máxima *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, y que ha sido adoptada por las normas sustantivas y adjetivas, como lo son el Código Penal y el Código Procesal Penal. Dentro de estos cuerpos legales, para que una conducta sea calificada como delito debe ser descrita de tal manera con anterioridad a la realización de esa conducta, y el castigo impuesto debe estar especificado también de manera previa por la ley.

La legalidad penal es entonces un límite a la potestad punitiva del Estado, en el sentido que sólo pueden castigarse las conductas expresamente descritas como delitos en una ley anterior a la comisión del hecho calificado como delito.

En el derecho tributario, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley; es decir, que haya finalizado el procedimiento legislativo correspondiente para su creación, se pueden definir todos y cada uno de los elementos

de la obligación tributaria, o sea, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano facultado para recibir el pago de los tributos.

Al igual que en el derecho penal, en materia tributaria también es conocida la frase latina *nullum tributum sine lege*, que determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo.

Es así, que el ordenamiento jurídico de Guatemala en el Artículo 4 del Código Tributario establece: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.” Por otra parte, el Artículo 5 del mismo cuerpo legal regula: “En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”

En términos generales, el principio de legalidad, actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo para resguardar los derechos de los contribuyentes. Por tal razón, la potestad que el pueblo ha delegado en los funcionarios públicos para que en determinadas oportunidades puedan exigir la contribución por parte de éste para el sostenimiento del Estado, bajo ninguna circunstancia puede hacerse con abuso de poder, sino en apego al principio de legalidad, ya que esa contribución debe estar determinada previamente en una norma jurídica, proveniente del órgano competente como lo es el Congreso de la República de Guatemala.

Por otra parte, el principio de legalidad permite al contribuyente conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al fisco, así como la esfera de derechos ejercitables contra el Estado cuando éste recaude los tributos y pretenda traspasar los límites del marco jurídico.

“El principio de legalidad tributaria opera como una balanza que busca un justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-tributaria, al sujetar la acción tanto del fisco como de los causantes al cumplimiento de un régimen legal específico, cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo.”<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 24.

En el derecho comparado, el principio de legalidad constituye el fundamento para la creación de cualquier carga económica, sin importar el modelo de Estado. Así, la Constitución española establece en su Artículo 31-3 que: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley”, y agrega varios Artículos más adelante: “La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley” (Artículo 133-3). En el mismo sentido se orientan la Constitución italiana y la brasileña, por citar algunos ejemplos.

De acuerdo a este principio, una ley previa y determinada debe establecer el tributo y además, debe señalar los elementos de la obligación fiscal, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base imponible, el tipo impositivo. Sólo de esta forma, se garantiza la representación popular, y se brinda certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones de naturaleza tributaria, así el Estado cumple con brindar seguridad jurídica a sus ciudadanos, puesto que esto constituye un deber del Estado plasmado dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 2.

Cabe establecer, que el principio de legalidad presenta a su vez, dos características muy importantes como es la reserva de ley y la preferencia de ley. La reserva de ley, se refiere a que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, en sentido formal y material.

Es decir, que para que una ley tributaria pueda ser considerada como tal se requiere, en sentido formal, que sea decretada por el órgano competente como se anotó anteriormente. En sentido material, debe tipificarse el tributo y regular todo lo relativo a sus bases de recaudación, cumpliendo con el proceso regulado en la norma constitucional.

Como establece el tratadista Héctor Villegas: “la reserva de ley no es más que una consecuencia del principio general de legalidad, el cual se manifiesta en una forma más flexible en materia tributaria que en materia penal, ya que permite que se regule por medio de reglamentos lo que se refiere a obligaciones accesorias o deberes formales. En contraposición al derecho penal que únicamente en normas de carácter ordinario pueden determinarse los delitos, la faltas, penas y las medidas de seguridad.”<sup>27</sup>

Por otra parte, en cuanto a la segunda característica como es la preferencia de ley, ésta consiste en que la ley es superior a cualquier reglamento, circular u otra clase de disposición, por lo que las normas contenidas en ellos no pueden contrariar u oponerse a las disposiciones de la ley.

---

<sup>27</sup> Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 521.

De esta forma, la potestad impositiva del Estado se encuentra íntimamente ligada al principio de legalidad, en cuanto al fundamento de competencia y poder creador de tributos, para cuyo ejercicio se hace indispensable la participación eminente de corporaciones de elección popular.

#### **2.2.4. Principio de igualdad**

Giuliani Fonrouge en relación al principio de igualdad establece: “Este principio es inseparable de la concepción democrática del Estado.”<sup>28</sup>

Éste se encuentra consagrado en la Constitución Política de la República en el Artículo 4 en la que establece que: “Todos los seres humanos son iguales en dignidad y derechos.”

Para tal efecto, la Corte de Constitucionalidad como órgano de defensa del orden constitucional ha establecido lo siguiente: “El principio de igualdad, plasmado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un

---

<sup>28</sup> Giuliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 303.

significado puramente formal y sea realmente efectivo, impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme a sus diferencias.”<sup>29</sup>

Como apunta el doctor Erick Gustavo Santiago de León: “El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes.”<sup>30</sup>

### **2.2.5. Prohibición de la doble o múltiple tributación**

La doble o múltiple tributación es el fenómeno que se presenta cuando una misma fuente o un mismo hecho generador, se grava en más de una ocasión por leyes tributarias.

La Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe la doble o múltiple tributación, y se determina que existe ésta cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo hecho generado y para el mismo periodo de imposición. En Guatemala, a pesar que la Constitución Política de la República en el

---

<sup>29</sup> Gaceta No. 24 Expediente No. 141-92, sentencia 16-06-92

<sup>30</sup> Santiago de León. **Ob. Cit.** Pág. 29

Artículo 243 prohíbe la doble o múltiple tributación se han dado varios casos en los que un mismo hecho generador ha sido gravado más de una vez.

Como referencia se puede citar una acción por medio de la cual se impugna el Impuesto Sobre la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, con base en que el mismo grava el mismo hecho generador que grava el Impuesto al Valor Agregado (IVA), o sea la adquisición o compra de combustibles.

Por un lado, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava la compra de combustibles con un tipo impositivo del 12%, y por otro, el Impuesto Sobre la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo grava la adquisición de los productos como su nombre lo indica, derivados del petróleo, cada derivado con un tipo impositivo diferente.

Esto denota que el mismo hecho generador como lo es la adquisición de productos derivados del petróleo está siendo gravado dos veces por leyes especiales distintas en un mismo periodo impositivo. Lo cual refleja que en Guatemala aún se siguen dando casos de doble tributación y que las autoridades no ponen manos a la obra para contribuir a un sistema tributario en el que se consagren todos los principios que lo inspiran, pero sobre todo la equidad y la justicia que constituyen la base fundamental del sistema tributario guatemalteco tal como establece la norma fundamental.

### **2.2.6. No confiscación**

Éste parte del derecho de propiedad, el cual está consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 39 el cual establece que: “Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.”

Además de ello, el Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos. Por esta razón, el Artículo 41 del mismo ordenamiento jurídico protege el derecho de propiedad al estipular que: “Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”

En este sentido, la Corte de Constitucionalidad, dentro del expediente número 164-87 en sentencia de fecha 25 de febrero de 1988 resolvió: “...Este Artículo constitucional, contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura, aisladas, sin que sea necesario deducirlas de otras. La descomposición factorial del artículo daría el resultado siguiente; a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad de forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún

caso podrán exceder el impuesto omitido. La circunstancia de que en el mismo artículo se incluyan normas que protegen derechos políticos, derechos de propiedad con disposiciones relativas al régimen tributario no justifica la tesis que por no incluirse referencia al motivo político no pueda estimarse que haya limitación al derecho de propiedad, confiscación de bienes, o multas confiscatorias, ya que, como se ha visto, estos tres aspectos son separados de la norma precisa que figura en la primera parte del citado artículo, por lo que deberá entenderse que el resto de supuestos del mismo operan, en cualquier caso, haya o no haya motivo político. El hecho que este último aspecto, de conocida confiscación histórica por las vicisitudes políticas del país, se haya incluido en dicho artículo, no lo liga necesariamente con las prohibiciones referidas, y que tiene imperatividad para todos los casos no importando el motivo...”<sup>31</sup>

Es importante resaltar que lo que interesa para el ordenamiento jurídico guatemalteco en un sistema tributario como el nuestro, es la protección de la propiedad privada, y que bajo ninguna circunstancia el contribuyente se vea obligado a despojarse de sus bienes materiales para cumplir con obligaciones fiscales que excedan su capacidad de pago. Por esta razón y como anotamos en este capítulo el sistema tributario guatemalteco debe desarrollarse bajo el principio de capacidad de pago o capacidad contributiva como también suele conocerse.

---

<sup>31</sup> Corte de Constitucionalidad. **Gaceta número 7. Expediente No. 164-87.** Pág. 28.

### **2.2.7. El principio de progresividad**

Dentro del sistema tributario, se hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que dispone cada uno; es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad de pago. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los contribuyentes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. En esa misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este proceso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados a través de la tributación que se sitúa en una de las formas como el Estado se agencia de recursos económicos para el cumplimiento de sus fines. En este sentido, es relevante el impacto del gasto público en la situación relativa de los contribuyentes y, en general, de los habitantes de un país.

La neutralidad, progresividad o regresividad del sistema en una perspectiva más amplia, se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público, y como es bien conocido, la sociedad está constituida por personas de diferentes niveles económicos.

Este principio se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquél permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados; y que además de ello, compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, y por esta razón, quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aportan en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente, no obstante que se le aplique el mismo tipo impositivo.

Tal vez, parezca como si el principio de igualdad está siendo vulnerado, pero no es así, puesto que dentro de las normas tributarias el tipo impositivo es igual para todos, pero la base imponible depende de la capacidad de pago de cada individuo. Por lo que, el que más recursos genera mayor es su contribución, aunque se le esté aplicando el mismo tipo impositivo.

La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe en la medida de lo posible y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido.

Se observa, pues, que hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera.

Una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma cómo una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás, sin excluirlos de la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado.

En derecho tributario, el principio de progresividad implica que el tipo de gravamen es función creciente de la base imponible, o sea, a medida que crece la capacidad económica de los sujetos, crece el porcentaje de su riqueza que el Estado exige en forma de tributos.

#### **2.2.8. Capacidad de pago**

Como indicamos al inicio en el apartado de principios del derecho tributario, este principio va encaminado a proteger la economía del contribuyente, en el sentido que

sólo está obligado a contribuir con el fisco hasta donde alcance su capacidad contributiva o económica, de modo que no se le requiere más de lo que pueda dar. Es así como la Constitución Política de la República de Guatemala desarrolla este principio en el Artículo 243 el cual parte de la premisa que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que el pago del tributo implica para todos y cada uno un sacrificio igual. Esto genera que contribuyentes con la misma capacidad económica contribuyan de forma igualitaria con el fisco y que los que tengan una capacidad económica distinta contribuyan de acuerdo a sus posibilidades.

### **2.3. Leyes tributarias guatemaltecas**

Dentro de la legislación guatemalteca, existen una gama de normas jurídicas dentro de las cuales se desprende lo que viene a ser el sistema tributario. Estas normas a su vez pueden clasificarse en normas de carácter general y normas de carácter especial.

La generalidad de la norma radica en que su contenido es amplio y en muchas ocasiones una norma de carácter especial no desarrolla determinadas instituciones, es allí donde la norma general juega un papel muy importante para la integración de la normas, puesto que se acude a las normas generales para establecer su regulación. Por otra parte, las normas de carácter especial, como su denominación lo indica, regulan una especialidad, algo en específico y que a pesar de que su contenido esté plasmado en una norma de carácter general, ésta tiene preeminencia sobre las normas generales. Es así como la Ley del Organismo Judicial en el Artículo 13 establece que:

“Las disposiciones especiales de las leyes, prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes.”

### **2.3.1. Leyes tributarias generales**

Las leyes tributarias generales, son las normas jurídicas que regulan en términos generales, el sistema tributario, bases de recaudación, elementos de los tributos como es el sujeto de la relación jurídico tributaria (sujeto activo y sujeto pasivo), el hecho generador en términos generales, principios, sanciones y los procedimientos administrativos que se llevan a cabo dentro de la administración tributaria para dilucidar algún conflicto que surja entre fisco y contribuyente.

Como norma general y partiendo de la jerarquía normativa, citamos la Constitución Política de la República de Guatemala en la que se consagran los principios del sistema tributario, y de la se desprenden todas las demás normas jurídicas. En segundo lugar se encuentra la Ley del Organismo Judicial la cual en su Artículo 1 establece que: “Los preceptos fundamentales de esta ley son las normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento guatemalteco.”

En este orden, seguidamente se encuentra el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y que constituye la norma más importante después de la Constitución, en materia tributaria, ya que desarrolla dentro de sus

normas los principios consagrados dentro de la norma fundamental y que se establecen en el cuarto considerando siendo su fin armonizar y unificar las normas de carácter tributario.

### **2.3.2. Leyes tributarias especiales**

Habiendo analizado las normas generales, es necesario hacer una breve síntesis de lo que son las normas especiales en materia tributaria. Como anotamos anteriormente, las normas generales y en el presente caso, específicamente el Código Tributario desarrolla las normas generales de la recaudación; sin embargo, cada norma especial debe determinar el sujeto a quien va dirigido el tributo, el hecho generador del tributo, el tipo impositivo, la base imponible, así como el periodo de imposición; todo ello, para cumplir con el principio de legalidad.

Dentro de las normas tributarias especiales y que son de mayor importancia dentro del sistema tributario guatemalteco, se encuentran: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, su especialidad radica en que este impuesto grava con exclusividad la renta que obtenga toda persona, ya sea ésta individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país.

Otra norma de suma importancia dentro del sistema tributario es la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Decreto número 27-92 del Congreso de la República de

Guatemala el cual tiene como hecho generador la adquisición de bienes o la prestación servicios, entre otros, que en el Artículo 3 desarrolla y determina el impuesto a pagar.

El Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, constituye una fuente de ingresos muy importante para el fisco, especialmente en el desarrollo de la actividad notarial, en la que el notario autoriza determinados instrumentos públicos extraprotocolares en los que deben tributar adhiriendo especies fiscales en las hojas para su habilitación, de conformidad con lo que la norma prescriba para el documento autorizado.

Por otra parte también forma parte del ordenamiento jurídico tributario la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en la cual el hecho generador es la tenencia como propietario o usufructuario de bienes inmuebles en cualquier parte del territorio de la república de Guatemala. Este impuesto va dirigido a contribuir al sostenimiento primordialmente del municipio donde esté situado el inmueble.

Así sucesivamente, existen una gama de leyes de carácter especial, en las que el hecho generador es distinto y de algún modo se evita la doble y múltiple tributación.

Es imprescindible la importancia que tiene para todo Estado el sistema tributario que haya adoptado, ya que de esto dependen en gran medida los ingresos que perciba y la

redistribución de la riqueza, como fin primordial del derecho tributario y el derecho financiero.



## CAPÍTULO III

### 3. La exención

Todos los Estados, de una u otra manera tratan de fomentar algunos aspectos socioeconómicos y en algunos casos culturales de algunas personas, en su mayoría personas jurídicas colectivas, puesto que éstas constituyen un factor muy importante para el desarrollo de un país. En esa medida, se ha optado por la exención tributaria, que constituye una excepción al principio de generalidad que establece que todos tienen la obligación de contribuir al gasto público. La exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo, no obstante se produzca el hecho generador de la relación jurídico tributaria, por mandato legal, puesto que debe estar expresamente determinado dentro de la norma jurídica.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el concepto exención como: “La libertad que uno goza para eximirse de alguna obligación.”<sup>32</sup>

Por otra parte el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala define el concepto exención de la siguiente forma, atendiendo a lo preceptuado en el Artículo 62: “La exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se

---

<sup>32</sup>Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. **Ob. Cit.** Pág. 328.

verifican los supuestos establecidos en dicha ley.” De esta definición legal se desprende el precepto que la exención debe estar determinada primero en la norma para que el sujeto pasivo pueda atribuirse ese beneficio fiscal.

“Atendiendo al criterio que manejan algunos estudiosos de esta rama del derecho, proponen que la exención constituye una excepción al principio de generalidad del tributo, por medio de la cual el Estado en ejercicio del poder imperio del que se deriva el poder de eximir, otorga un beneficio fiscal a determinados sujetos pasivos de no hacer efectivo el pago del tributo en el tiempo y forma establecidas en la ley, después de haberse realizado el hecho generador establecido en la norma jurídica.”<sup>33</sup>

La exención como tal no afecta el momento de nacimiento de la obligación, puesto que el hecho generador se produce por el sujeto pasivo. Lo que viene a afectar la exención como tal, es la exigibilidad del tributo nacido al momento de verificarse ese hecho generador, puesto que la ley dispensa a esa persona en particular de la obligación tributaria. Por supuesto que no sólo porque la norma exima a un sujeto de la obligación de contribuir al gasto público, esta persona está exenta, debe llevarse un procedimiento administrativo en el que la administración tributara emita la resolución de exención correspondiente.

---

<sup>33</sup>Monterroso Velásquez. **Ob. Cit.** Pág. 142.

### **3.1. Elementos**

Dentro de los elementos que se deben verificar para que la dispensa de la obligación tributaria se pueda dar, atendiendo a lo establecido en el Artículo 63 del Código Tributario, para que un sujeto pasivo pueda gozar de este beneficio fiscal, debe estar establecido en una norma jurídica, e indicar si la misma se está otorgando de forma parcial o total. Asimismo, establecer el plazo para el cual el beneficio fue otorgado.

De conformidad con esta norma, los elementos que se deben observar son los siguientes:

- A. Estar determinado en una norma jurídica de carácter ordinario
- B. El sujeto pasivo al que se le está otorgando
- C. Clase de exención, en el sentido si la misma se está otorgando de forma total o parcial.
- D. Condiciones bajo las cuales se otorga el beneficio fiscal.

### **3.2. Justificación**

Al momento que se va a emitir una norma eminentemente tributaria se deben tomar en cuenta, aspectos socioeconómicos del sujeto al que va dirigido, mismos que se desprenden de una serie de estudios que deben realizarse antes de la creación de cualquier norma; asimismo debe establecerse cuáles son las personas que el Estado

exime del pago de determinado tributo. En muchas ocasiones, el objetivo de la exención es fomentar la economía nacional, a través de la liberación de la carga fiscal. Tal es el caso de las asociaciones, que no obstante realizan actividades que generan ganancias, la ley las exime de la obligación de pagar impuestos por el desarrollo económico que puedan aportar en determinada parte del territorio, como éstas existen también las cooperativas, que de alguna forma aportan o constituyen un desarrollo económico para sus asociados.

Por otra parte, existen sujetos que aportan desarrollo cultural e intelectual para los guatemaltecos, dentro de éstos se ubican los centros de enseñanza privada en los niveles de pre primaria, primaria, básica y diversificada. Adicional a éstas, existen las de educación superior como son, las universidades privadas que funcionan actualmente en el país. Éstas por mandato constitucional están exentas de la obligación de pagar cualquier tipo de impuesto. Por estar éstas determinadas en la norma constitucional, todas las normas ordinarias que se creen en materia tributaria deben eximir de esta obligación a las universidades.

### **3.3. Clases de exención**

Atendiendo a la norma que otorga la exención, éstas pueden ser constitucionales u ordinarias. Las primeras, están determinadas en la Constitución Política de la República de Guatemala y que deben además desarrollarse en una norma ordinaria. Las segundas, son las que están estipuladas en las normas de carácter ordinario.

Atendiendo al fin que se persigue, existen las económicas y las sociales, también denominadas socioeconómicas. Las primeras, son las que de algún modo contribuyen al desarrollo económico de determinado sector del país, un caso, típico dentro de la legislación guatemalteca en este caso es la exención al pago del Impuesto al Valor Agregado de que gozan las exportaciones que se realizan por las personas que se acogen al régimen del Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y Maquila, y el derecho de solicitar la devolución del impuesto pagado.

Otros estudiosos del derecho tributario establecen que las exenciones pueden ser, además de la clasificación anterior, dependiendo del tiempo en que la ley les otorgue ese beneficio fiscal a los contribuyentes, permanentes o temporales. En el primer caso, es porque todo el tiempo que la ley esté vigente ese contribuyente gozará del beneficio fiscal; y en el segundo, en la norma se estableció el tiempo por el cual el sujeto pasivo gozará del beneficio, es decir, la ley les otorga el beneficio fiscal para gozar del mismo por determinado tiempo. Esto significa que transcurrido el plazo para el cual el beneficio fiscal fue otorgado, el sujeto se obliga al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador, tal es el caso de las maquilas, que gozan de este beneficio sólo por un periodo de diez años.

Por otra parte, las exenciones pueden clasificarse en condicionales o absolutas, o sea, cuando dentro de la norma se halla subordinación a ciertas circunstancias o hechos

determinados. Además de esta clasificación, se considera que el beneficio fiscal de la exención puede clasificarse como exenciones totales y exenciones parciales, dependiendo si el contribuyente está exento del pago de impuestos en todas las normas tributarias o sólo en algunas, un caso típico de una exención total es el beneficio que gozan las universidades privadas, ya que la exención emana de la Constitución Política de la República de Guatemala y por ser ésta una norma jerárquicamente superior a las ordinarias, todas las normas ordinarias deben dentro de su apartado de exenciones otorgar el beneficio fiscal de la exención a las universidades privadas.

### **3.4. La exoneración**

Cabe mencionar que, en algunas ocasiones el concepto exención ha sido confundido con la exoneración, que no obstante pertenecer ambos términos al derecho tributario, son conceptos totalmente diferentes en contenido y aplicación.

En cuanto a la exoneración, se puede anotar que, a lo largo de la historia se les ha conocido como amnistías fiscales, y en Guatemala, han sido utilizadas repetidamente para satisfacer ciertas necesidades o intereses que tienen un trasfondo económico, ya que el Estado se ha visto en la necesidad de contar con ciertos recursos públicos los cuales ya fueron presupuestados previamente y los cuales los contribuyentes no han enterado a las cajas fiscales, incurriendo en sanciones administrativas por parte de la administración tributaria como lo es la multa, intereses resarcitorios y recargos, lo cual

constituye una cantidad por el doble de lo realmente adeudado, lo que dificulta en muchas ocasiones y para algunos contribuyentes hacer efectivo el pago. Por esta razón, el Estado perdona las sanciones en que incurre el contribuyente por infracciones tributarias para que éstos enteren en un corto plazo, los adeudos fiscales para con el fisco.

Atendiendo al tenor literal de lo que establece la Constitución Política de la República e Guatemala en el Artículo 183 literal r): “Es función del Presidente de la República exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro en los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.”

En este orden de ideas, se han acordado a lo largo de la historia varios Acuerdos Gubernativos en los que se exonera del pago de las multas y recargos a los contribuyentes, todo esto para que el contribuyente entere al fisco el impuesto omitido y así éste pueda contar con recursos económicos dentro de un corto plazo, con la diferencia de que si no se otorgara esa amnistía fiscal, el contribuyente no pagaría y el Estado tendría que requerir ese pago en un juicio económico coactivo y le llevaría mucho más tiempo.

Dentro de los Acuerdos que se han dado dentro del Organismo Ejecutivo están; el Acuerdo Gubernativo número 273-88, Acuerdo Gubernativo 297-88, Acuerdo Gubernativo número 586-88, Acuerdo Gubernativo número 611-89 y dentro del Congreso de la República de Guatemala los Decretos números 33-88, 44-89 y 60-90, como una forma de extinguir la obligación tributaria del pago de multas, recargos y en algunas ocasiones intereses, mediante la condonación, desarrollada en el Código Tributario, que permitió que el Estado recaudara una buena parte de impuestos omitidos por los contribuyentes.

### **3.5. Diferencia entre exención y exoneración**

La diferencia entre estos dos conceptos radica en que la exención otorgada en la norma jurídica dispensa al contribuyente del pago del impuesto, no obstante que el contribuyente realice el hecho generador, esto no provoca ninguna obligación frente al fisco, pero previo a gozar del beneficio debe haber seguido el procedimiento administrativo de exención tributaria ante la Superintendencia de Administración Tributaria y haber además obtenido la resolución de exención de impuestos respectiva.

En la exoneración por otra parte, el contribuyente realizó el hecho generador, omitió pagar el impuesto, incurrió en una infracción tributaria y por esta razón, la Superintendencia de Administración Tributaria, le impone la sanción de multa, más recargos e intereses resarcitorios. Entonces lo que el contribuyente no pagará es la multa, recargos e intereses resarcitorios, puesto que la ley no faculta a nadie para

exonerar del pago de impuesto. Una vez verificado el acontecimiento predeterminado en la norma jurídica, conocido como hecho generador, el contribuyente se constituye en deudor del Estado en concepto de tributos y bajo ninguna circunstancia se puede exonerar el pago de impuestos.

En conclusión, la diferencia entre la exención y la exoneración, radica en que la exención es de carácter absoluto, puesto que el contribuyente que esté exento al pago de determinado impuesto, nunca incurrirá en infracciones tributarias, para que se le pueda aplicar las sanciones administrativas que establece el Código Tributario, ya que a pesar que el hecho generador se dé no está obligado a pagar el impuesto toda vez que la ley lo dispensa de esa obligación; y por esta razón la exoneración sólo se aplica a los contribuyentes que no estén exentos al pago del impuesto.

### **3.6. Exenciones en la legislación guatemalteca**

Dentro de la normativa tributaria guatemalteca, existen diferentes casos de exenciones de las cuales hablaremos brevemente a continuación:

#### **3.6.1. Constitución Política de la República de Guatemala**

Dentro de la ley fundamental, se otorga el beneficio de la exención a varios sujetos. Dentro de éstos encontramos en el Artículo 37 último párrafo que establece lo siguiente: “Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinadas al culto, a la

educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones.”

Adicional a ésta, el Artículo 73 exime del pago de cualquier impuesto y arbitrio a los centros de educación privada y centros de cultura, aunque la norma es restrictiva al establecer únicamente como exención los impuestos y arbitrios. Atendiendo a lo que establece la doctrina y el Código Tributario, tributos es el género y todas sus clasificaciones constituyen la especie, por lo que atendiendo al tenor literal y aplicando el método literal de interpretación plasmado en el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, estos sujetos, no están exentos de las contribuciones especiales y contribuciones por mejora, es decir, que el constituyente se quedó corto en el desarrollo de esa norma.

El Artículo 88 de la norma en mención, establece que las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna y que además de ello el Estado podrá darles asistencia económica.

Por otra parte, el Artículo 92, aunque utilizado mal el término exoneración puesto que como explicamos con anterioridad, no se pueden exonerar impuestos, lo correcto entonces es la exención. En este Artículo, la ley fundamental le otorga este beneficio

fiscal a la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y al Comité Olímpico Guatemalteco.

De estos tres Artículos, deviene el hecho de que no obstante que los sujetos anteriores realicen cualquier hecho generador determinado en todas las normas de carácter tributario, no están obligados a contribuirle al fisco, constituyendo una excepción al principio de generalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en la que se requiere a todos como deber cívico contribuir al gasto público.

Además de estas exenciones, también las normas de carácter ordinario desarrollan éstas para determinados sujetos de la obligación tributaria, destacando las siguientes:

### **3.6.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), contemplado en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, como impuesto indirecto, establece exenciones generales y específicas a ciertos sujetos dentro de los cuales se ubican las universidades privadas.

Esta ley en el Artículo 8, numeral dos, acoge como sujetos exentos al pago del Impuesto al Valor Agregado a: “Las universidades autorizadas para funcionar en el país.”

Es importante resaltar cuál es el hecho generador que trae consigo la obligación que el sujeto que lo realiza contribuya con este impuesto indirecto. Para ello, el Artículo 3 de esta ley, numeral 2 establece que se genera la obligación de pago del impuesto por: “La prestación de servicios en el territorio nacional.” Se trae a colación únicamente éste hecho generador puesto que es la actividad en la que están inmersas las universidades privadas y todos los centros educativos en general.

Por la exención de que gozan no se convierten en agentes de percepción del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que no están obligados a emitir factura por el servicio prestado.

Atendiendo a la definición que la Ley del Impuesto al Valor Agregado proporciona del concepto servicios, el Artículo 2 establece lo siguiente: “Definiciones...2) Por servicio - La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.”

Cabe mencionar entonces que el hecho generador descrito en la norma que se está desarrollando encuadra perfectamente en la actividad que desarrollan las universidades, y aunque el sujeto pasivo de la obligación proveniente de este impuesto es el consumidor final, o sea, el estudiante, pero por la dispensa legal de que gozan las universidades, éstas no están obligadas a la emisión de la factura correspondiente para hacer efectivo el impuesto, percibirlo y posteriormente enterarlo a las cajas fiscales.

### **3.6.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

Este impuesto constituye uno de los impuestos directos de que dispone el Estado para agenciarse de recursos económicos, y dentro del cual también figuran las universidades privadas como sujetos exentos al pago del impuesto.

Para tal efecto, el Artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, establece: “Rentas exentas. Están exentas del impuesto: b) Las rentas que obtengan las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país y los centros educativos privados como centros de cultura.”

El Artículo 1 de esta ley establece como hecho generador del impuesto: “La renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el

país, así como cualquier ente o patrimonio que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, o de trabajo, o de la combinación de ambos.”

Como principio general, esta ley reconoce la renta de fuente guatemalteca toda vez que la misma debe percibirse dentro del territorio nacional por el principio de territorialidad del derecho tributario, y para el efecto el Artículo 4 establece lo siguiente: “Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza, invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que fuera su nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.”

Es importante resaltar entonces que las universidades generan rentas por la prestación de servicio educativo, lo cual no enteran al fisco en virtud de la exención de que gozan.

#### **3.6.4. Ley del Impuesto Único Sobre Inmueble (IUSI)**

El principal objetivo del Impuesto Único Sobre Inmueble es gravar la tenencia como propietario o usufructuario de un bien inmueble. En esto radica el hecho generador del impuesto.

En este sentido el Artículo 12 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala establece lo siguiente: “Exenciones. Para los efectos del presente impuesto, están exentas por los bienes inmuebles que posean, las entidades siguientes:.. 4. La Universidad de San Carlos de Guatemala y las demás universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país.”

De ello se desprende, que no obstante que las universidades sean propietarias de grandes extensiones de tierras y que cuenten con estructura sofisticada en sus construcciones, no están obligadas a contribuir al gasto público por medio de este impuesto por la exención de que gozan.

### **3.6.5. Ley del Impuesto del Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolo**

La peculiaridad de este impuesto es que grava documentos y que la principal fuente de este impuesto son los notarios que redactan dichos documentos, en los cuales deben adherir especies fiscales o pagarlo en efectivo en las cajas registradoras, por otra parte además de los contratos o documentos gravados, la ley también establece en el Artículo 4 del Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolo, un tipo impositivo para los actos o contratos no establecidos específicamente en la norma y que no estén gravados por otro impuesto.

Específicamente la exención a las universidades privadas se encuentra en el Artículo 10 de la ley anteriormente mencionada y establece: “De las personas exentas. Están exentas del impuesto, los documentos o contratos gravados, o realizados por:...2. La Universidad de San Carlos de Guatemala y las otras universidades autorizadas para operar en el país.” Por ello, este impuesto no afecta los actos o contratos realizados por las universidades y que sí constituyen hecho generador del impuesto.

De lo anterior se deduce que dentro de la legislación guatemalteca el beneficio fiscal le es otorgado a muchos sujetos que cuentan con capacidad de pago. Como podemos apreciar en las cuatro leyes de las cuales anotamos las exenciones que las mismas establecen, todas comprenden la exención a las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país, esto se debe a que la exención a las universidades parte de la Constitución Política de la República de Guatemala, y por ello, las leyes ordinarias deben incluirlas dentro del apartado de exenciones, como observancia al principio de jerarquía normativa.

## CAPÍTULO IV

### **4. Efectos de las exenciones a las universidades privadas en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.**

Para entrar de lleno al tema, el efecto que representa en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, las exenciones a las universidades privadas, consideramos necesario definir ciertos conceptos importantes dentro del presente trabajo.

#### **4.1. El presupuesto**

“Un presupuesto es la previsión de ingresos y egresos para un determinado lapso de tiempo, por lo general este lapso de tiempo se computa en un año. El presupuesto permite a los Estados, las organizaciones privadas y las familias establecer prioridades en sus egresos y evaluar la consecución de sus objetivos. Para alcanzar estos fines se pueden presentar las situaciones siguientes; que se esté en presencia de un déficit (éste se manifiesta cuando los gastos superan a los ingresos) o, por el contrario, puede estar en la situación de ahorrar, en cuyo caso el presupuesto presentará un superávit (los ingresos superan a los gastos).”<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> <http://es.wikipedia.org>. 7 /4/09.

El presupuesto constituye un instrumento de vital importancia, utilizado como medio administrativo de determinación adecuada de capital, costos e ingresos necesarios en una organización; así como la debida utilización de los recursos disponibles, acorde con las necesidades de cada una de las unidades y/o departamentos.

#### **4.2. Presupuesto general de ingresos y egresos del Estado para el ejercicio fiscal 2007**

El Estado de Guatemala, como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, también debe desarrollar su presupuesto para el ejercicio fiscal de cada año, en el cual debe incluir la estimación de los distintos ingresos que puede percibir, así como la estimación de egresos que tendrá. Al respecto, la Ley Orgánica del Presupuesto en el Artículo 23, establece que: “El Organismo Ejecutivo deberá presentar al Congreso de la República el proyecto de presupuesto de ingresos y egresos del Estado para cada año fiscal a más tardar el dos de septiembre del año anterior al que va a regir.”

Cuando el proyecto de ley ya se encuentra en el Congreso de la República de Guatemala, éste debe aprobarlo a más tardar treinta días antes de su entrada en vigencia, de no ser así seguirá rigiendo la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado vigente, con las modificaciones y ajustes que el Congreso de la República le hiciere.

En el dos mil seis, se presentó el proyecto de Ley de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal de dos mil siete, el cual no fue aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, y como consecuencia para el ejercicio fiscal de ese año estuvo vigente la Ley de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal dos mil seis, con las modificaciones y ajustes de que fue objeto.

De acuerdo a las modificaciones y ajustes de que fue objeto el Decreto número 92-2005 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal dos mil seis, el Estado de Guatemala tenía las siguientes estimaciones de ingresos provenientes únicamente de la recaudación tributaria tanto de impuestos directos como indirectos: en cuanto a los impuestos indirectos el Estado de Guatemala tenía proyectado recaudar la cantidad de un mil quinientos cuarenta y tres millones seiscientos setenta y un mil doscientos quince quetzales (Q. 1,543.671,215.00), y en relación con los impuestos directos tenía contemplado recaudar la cantidad de un mil cuatrocientos cincuenta y siete millones trescientos sesenta mil quetzales (Q. 1,457.360,000.00). Por otra parte, en cuanto a los rubros que especifica la ley en cuanto a otros impuestos no comprendidos dentro de los directos e indirectos también el Estado estimó recaudar tres mil un millón treinta y un mil doscientos quince quetzales (Q.3001.031,215.00) en concepto de otros ingresos.

En términos generales, en el dos mil siete el Estado de Guatemala, tenía una estimación de ingresos de cuarenta mil ciento noventa y ocho millones ciento ochenta y ocho mil quinientos dieciséis quetzales (Q. 40,198.188,516.00), en la cual además de la recaudación tributaria también se estimaban otros ingresos.

Dentro del presupuesto de ingresos y egresos del Estado, se refleja el efecto que pueden llegar a tener las exenciones que actualmente están vigentes para ciertos sujetos.

A lo largo de la historia del derecho tributario como tal en Guatemala, el tema de las exenciones ha sido discutido por las autoridades de gobierno, para que de alguna forma se puedan ir reduciendo estos beneficios fiscales a sujetos que cuentan con capacidad de pago para contribuir al gasto público, tal como lo establece el principio de generalidad plasmado en el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Como consecuencia de ello, el Congreso de la República de Guatemala aprobó los siguientes cuerpos legales: Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Reducciones en Materia Tributaria y Fiscal, Decreto número 117-97 del Congreso de la República de Guatemala y que como su nombre lo indica, con su entrada en vigencia se suprimieron beneficios fiscales que la legislación le otorgaba a ciertos

sujetos; y el uno de julio de 2000 entró en vigencia otro cuerpo legal, la Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria, Decreto número 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala.

Pese a ello, el problema aún subsiste y en especial en el efecto que tiene en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado las exenciones otorgadas a las universidades privadas.

#### **4.3. Ingresos generales del Estado en el 2007**

De acuerdo a los datos publicados en el sitio web de la Superintendencia de Administración Tributaria, los datos de recaudación para el 2007 fue un estimado de: “treinta y tres mil setecientos veinte millones novecientos cincuenta y siete mil dieciocho quetzales con sesenta y cinco centavos de (Q. 33,720.957,018.656), estos ingresos provenían de la recaudación de impuestos directos e indirectos que actualmente están vigentes, como lo es el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, por mencionar alguno de ellos. Estos ingresos se desglosan de la siguiente forma: ingreso provenientes de impuestos directos, la Superintendencia de Administración Tributaria recaudó la cantidad de ocho mil seiscientos sesenta y ocho

millones cuatrocientos cincuenta mil novecientos cincuenta y cuatro quetzales con ochenta y dos centavos (Q. 8,668,450,954.82).”<sup>35</sup>

Por su parte de los impuestos indirectos, recaudó la cantidad de: “Veintitrés mil seiscientos cuarenta y siete millones treinta y cinco mil setecientos cincuenta y dos quetzales con treinta centavos (Q. 23,647.035,752.30) y en otros ingresos recaudó la cantidad de un mil cuatrocientos cinco millones cuatrocientos setenta mil trescientos once quetzales con cincuenta y tres centavos (Q. 1,405.470,311.53).”<sup>36</sup>

Es importante recalcar que dentro de los impuestos directos se encuentra el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto Sobre Productos Financieros, el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz vigente en el 2007 e Impuestos Único Sobre Inmuebles.

Por otra parte, dentro de lo recaudado en concepto de impuestos indirectos ubicamos los siguientes impuestos: Impuesto al Valor Agregado el cual se subdivide en doméstico y sobre importaciones, derechos arancelarios, Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolo, Impuesto Sobre Tabaco y sus Productos, Impuesto Sobre Distribución de Bebidas, en el cual se comprenden todo tipo de bebidas, tales como cerveza, bebidas alcohólicas, alcohólicas industriales, gaseosas,

---

<sup>35</sup>Superintendencia de Administración Tributaria. [www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt). 28/5/08.

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

isotónicas, jugos, vino, sidras. Adicional a éstos, también están dentro de los impuestos indirectos el Impuesto Sobre Distribución de Cemento, Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Impuesto Sobre Distribución de Petróleo y sus Derivados.

#### **4.4. Ingresos provenientes del Impuesto Sobre la Renta en el 2007**

De acuerdo a los datos y estadísticas proporcionadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, en concepto del Impuesto Sobre la Renta, el Estado de Guatemala logró recaudar una suma aproximada de seis mil quinientos noventa y siete millones doscientos noventa y ocho mil treinta y ocho quetzales con cincuenta y un centavos (Q.6,597.298,038.51), siendo que este impuesto está clasificado dentro de los impuestos directos que cobra el fisco, a su vez está subdividido en Impuesto Sobre la Renta proveniente tanto de personas individuales como jurídicas, además de tomar en cuenta el Impuesto Sobre Productos Financieros tanto de personas individuales como jurídicas.

#### **4.5. Ingresos provenientes del Impuesto Único Sobre Inmuebles a nivel global en el 2007**

En atención a la información proporcionada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles y la Superintendencia de Administración Tributaria, el monto recaudado en concepto del Impuesto Único Sobre Inmuebles, asciende a la cantidad

de trescientos setenta y seis millones cincuenta y seis mil setecientos noventa y ocho quetzales con sesenta centavos (Q. 376.056,798.60).

De esta cantidad el 99.8% fue recaudado por las municipalidades que actualmente están descentralizadas en la recaudación de este impuesto, ya que el Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, les permite descentralizarse en cuanto a la recaudación del impuesto cuando éstas tengan la capacidad económica y administrativa para recaudar y administrar el impuesto. De esta forma a ellas les corresponde el 100% de lo recaudado. El 0.2% restante es la cantidad recaudada por la Superintendencia de Administración Tributaria que corresponde a las municipalidades que aún no tienen la capacidad económica y administrativa para la recaudación y administración del impuesto.

De esta cuenta, de conformidad con lo regulado en el Artículo 2 del cuerpo legal en mención, lo recaudado de los contribuyentes afectos al 2 por millar, la Superintendencia de Administración Tributaria le transfiere al municipio donde esté ubicado el inmueble el 100% de lo recaudado, a diferencia de lo recaudo de contribuyentes que están afectos al 6 ó 9 por millar; en este caso, la Superintendencia de Administración Tributaria como ente recaudador del impuesto transfiere el 75% a la municipalidad y el otro 25% lo distribuye al Estado.

De acuerdo a los datos proporcionados por el Ministerio de Finanzas Públicas, el monto recaudado en el 2007 fue aproximadamente de cuatrocientos doce millones cuatrocientos treinta y ocho mil ochocientos setenta y nueve quetzales con once centavos (Q. 412.438,879.11).

#### **4.6. Ingresos del municipio de Guatemala en concepto del Impuesto Único Sobre Inmuebles en el 2007**

Guatemala a la fecha cuenta con trescientos treinta y tres municipios de los cuales noventa y cinco aún no están descentralizadas en la recaudación y administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles. En tanto, doscientos treinta y ocho municipios de la república, si están descentralizados en la recaudación y administración del impuesto relacionado. Esto indica que el 71% del total de municipios, administran y recaudan dicho impuesto; en tanto, el 29% únicamente recibe la asignación porcentual que indica el Artículo 2 del Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala.

El municipio de Guatemala, está comprendido dentro del 71% de los municipios que recaudan y administran el impuesto. Ya que el 13 de marzo de 1995, se publicó en el Diario de Centroamérica, el Acuerdo Ministerial número 6-95, por medio del cual se le confiere a la municipalidad de Guatemala, la facultad de recaudar y administrar por sí sola, el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

En este orden de ideas, la cantidad recaudada en concepto de este impuesto por la municipalidad de Guatemala al 2007, fue de ciento setenta y tres millones setecientos cincuenta y cinco mil novecientos ochenta y tres quetzales con noventa centavos (Q. 173.755,983.90). Esto representa el 42.1% del total recaudado en ese año por el Estado en concepto de este impuesto.

#### **4.7. Estimación de ingresos percibidos por las universidades privadas**

Para la estimación de ingresos por las universidades privadas, se tomó de base la población estudiantil y el promedio de cuotas mensuales que cada alumno está obligado a pagar.

Es importante resaltar que no se tomó en cuenta a todas las universidades, puesto que no todas cuentan con la información disponible en su página web y no proporcionaron la información cuando fue requerida. Por esta razón, la investigación únicamente se basa en los datos obtenidos por la Universidad Francisco Marroquín (UFM), Universidad Rafael Landívar (URL), Universidad Mariano Galvez (UMG), Universidad del Istmo (UNIS) y la Universidad Galileo, de las cuales algunas fueron exactas en la información en tanto otras proporcionaron únicamente aproximaciones, estos datos incluyen información tanto de la población estudiantil a nivel de campus central como regionales, en las que aplica. Tal como se observa en el anexo VII, las universidades privadas investigadas en total obtuvieron la cantidad aproximada de dos mil setecientos

cinco millones dieciséis mil trescientos quetzales con cincuenta y ocho centavos (Q. 2,705.016,300.58).

#### **4.8. Estimación de contribución en concepto del Impuesto Sobre la Renta y sus efectos en los ingresos generales del Estado en el 2007.**

En virtud que la información contable de estas entidades no es pública no fue posible establecer el alcance de costos que cada una de ellas verifica en cada ejercicio. Por esta razón y de conformidad con el Artículo 44 A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República, aplicándole el régimen del 5% sin deducir costos, la Universidad Francisco Marroquín tuvo un promedio de ingresos de doscientos setenta y dos millones setecientos un mil quinientos quetzales (Q.272.701,500.00), y aplicándole el régimen general establecido en la norma aludida estaría afecta al 5% sobre su totalidad de ingresos, lo cual indica una contribución en concepto del Impuesto Sobre la Renta por la cantidad de trece millones seiscientos treinta y cinco mil setenta y cinco quetzales (Q. 13.635,075.00) en el 2007.

Por otra parte, la Universidad Rafael Landivar tuvo ingresos de un mil doscientos cuarenta y un millones sesenta y un mil quetzales con cuarenta y ocho centavos (Q.1,241.061,000.00), hubiese contribuido en concepto del Impuesto Sobre la Renta con sesenta y dos millones cincuenta y tres mil cincuenta quetzales con dos centavos (Q. 62.053,050.02).

La Universidad Mariano Galvez generó ingresos aproximados de doscientos veinticinco millones de quetzales (Q.225.000,000.00), contribuyendo con una cantidad aproximada de once millones doscientos cincuenta mil quetzales (Q.11.250,000.00) en el 2007. La Universidad del Itsmo habría contribuido con diez millones quinientos doce mil seiscientos noventa quetzales (Q.10.512,690.00), toda vez que sus ingresos aproximan la cantidad de doscientos diez millones doscientos cincuenta y tres mil ochocientos quetzales (Q. 210.253,000.00) y la Universidad Galileo de Guatemala obtuvo una renta estimada de setecientos cincuenta y seis millones de quetzales (Q.756.000,000.00) por lo que su contribución en concepto del Impuesto Sobre la Renta habría sido la cantidad de treinta y siete millones ochocientos mil quetzales (Q.37.800,000.00) de lo anterior, se deriva que la aportación al gasto público por parte de las universidades privadas en concepto del Impuesto Sobre la Renta habría sido de ciento un millones doscientos treinta mil ochocientos quince quetzales con dos centavos (Q.101.230,815.02), tal como se puede apreciar en el anexo IV.

#### **4.9. Inmuebles inscritos a nombre de las universidades privadas**

De acuerdo a la información proporcionada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmueble (DICABI) del Ministerio de Finanzas Públicas, existen aproximadamente sesenta (60) inmuebles inscritos a nombre de las universidades privadas que operan actualmente en el país, lo cual se puede apreciar en el anexo VII del presente trabajo.

Atendiendo a la exención que las mismas gozan en cuanto al Impuesto Único Sobre Inmueble, muchas de ellas no se encuentran inscritas como tales, ante el Catastro Municipal de Guatemala, por esta razón únicamente se desglosan las que cuentan con inscripción catastral.

Es importante anotar que para calcular el impuesto, el valor del inmueble únicamente se tomó de parámetro el terreno, no incluyendo así las construcciones con las que cuenta el inmueble, lo cual indica que el impuesto real a pagar sería mucho más alto que el que refleja el anexo VIII; sin embargo, dentro de los registros de los presentes inmuebles, las fincas no cuentan con avalúos que estimen el valor real del inmueble en virtud que los mismos están exentos al pago de este impuesto.

De conformidad con lo establecido en el Manual de Valuación Inmobiliaria del Ministerio de Finanzas Públicas y que es la base de los avalúos practicados por las municipalidades para establecer el valor real del inmueble, éste establece que para determinar el valor del inmueble existen factores determinantes como lo es la localización del inmueble. Es decir, dependiendo la zona homogénea física y económica donde el inmueble esté situado, así se le asignará un valor por metro cuadrado al terreno, adicional a esto, se toma en cuenta también la construcción, tal y como lo establece el Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 4 que la base impositiva del impuesto se determina

atendiendo al valor del terreno y adicional a ello, el valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a las mismas.

El total reflejado en la última línea del anexo VI, demuestra de forma parcial la cantidad que las municipalidades dejaron de percibir, puesto que como ha quedado establecido en páginas anteriores, no todas las fincas están inscritas ante el Catastro Municipal de la Municipalidad de Guatemala, únicamente el 30% de las mismas tienen un valor fiscal asignado ante esta dependencia y además de ello, únicamente el terreno ha sido objeto de valoración, no así las construcciones que como es bien sabido por todos, son bastante sofisticadas, por lo que el valor incrementaría en un buen porcentaje.

El valor fiscal de los inmuebles reflejados en el anexo VI, se obtuvo del siguiente cálculo: extensión del terreno multiplicado por el valor por metro cuadrado atendiendo a la zona homogénea económica en que el mismo está situado. Como referencia se puede consultar el anexo número II del presente trabajo (Valor del inmueble=área del inmueble x valor por metro cuadrado).

Es importante recalcar que aunque numéricamente, la cantidad contributiva que le correspondería a las universidades privadas, puede que no parezca significativa, son ingresos que el Estado deja de percibir por existir una exención total en materia

tributaria, puesto que la misma se encuentra otorgada en la Constitución Política de la República de Guatemala.

#### **4.10. Efecto de las exenciones a las universidades privadas en el presupuesto general de ingresos del Estado del 2007**

De acuerdo a los parámetros anteriormente establecidos, el Estado deja de percibir cantidades un tanto significativas en cuanto al Impuesto Sobre la Renta, en virtud que de acuerdo al hecho generador la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en el Artículo 7 que: “El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece la presente ley.” Por otra parte, el Artículo 8 del mismo cuerpo legal indica que: “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravadas y exentas, habituales o no, devengados o recibidos en el periodo de imposición.”

Tomando en cuenta la norma anterior, las instituciones de educación superior, generan una renta que no obstante goza de una exención tributaria, si la misma no existiera el Estado percibiera una cantidad significativa en concepto del Impuesto Sobre la Renta y que aliviaría la escasez de ingresos del Estado, además constituiría una porción bastante amplia para invertir en los servicios esenciales como lo son la educación, la seguridad y la salud, servicios que por mucho tiempo se han prestado de forma deficiente dentro de la administración pública.

Por otra parte, en cuanto al Impuesto Único Sobre Inmuebles y en relación a lo establecido anteriormente en cuanto a los ingresos que el Estado deja de percibir en concepto de este impuesto y en especial las municipalidades que se encuentran descentralizadas para recaudar y administrar el mismo, éstas dejan de percibir recursos económicos que contribuirían al funcionamiento del municipio y al cumplimiento de las funciones que le establece el Código Municipal.

En este orden de ideas, y de acuerdo a la información recabada para la presente investigación, el Estado de Guatemala, recaudó en concepto de los impuestos anteriormente aludidos, lo siguiente: Impuesto Sobre la Renta seis mil quinientos noventa y siete millones trescientos mil quetzales (Q. 6,597.300,000.00) y la cantidad de ciento setenta y tres millones setecientos cincuenta y cinco novecientos ochenta y tres quetzales con noventa centavos (Q. 173.755,983.90) del Impuesto Único Sobre Inmuebles.

Atendiendo a la información recabada, y de acuerdo a la estimación presupuestaria que realizó el Estado para el 2007, en cuanto a lo recaudado en concepto del Impuesto Sobre la Renta, difiere un poco en cuanto a lo que el Estado estimó recaudar en concepto de este impuesto para el 2007, tuvo una diferencia de Q.78.840,000.00 menos de lo estimado.

Adicional a ello, es importante recalcar que el Estado de Guatemala, dejó de percibir en concepto del Impuesto Sobre la Renta ciento un mil millones doscientos treinta mil ochocientos quince quetzales con dos centavos (Q. 101.230,815.02). Esto indica que si el Estado hubiese percibido estos ingresos en el 2007, la cantidad recaudada en concepto de este impuesto hubiese sido superior a las expectativas puesto que la cantidad, de acuerdo a la información recabada hubiera sido de seis mil seiscientos noventa y ocho millones quinientos treinta mil ochocientos quince quetzales con dos centavos (Q.6,698.530, 815.02).

Por otra parte, en concepto del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en términos generales las municipalidades del país y en especial la municipalidad de Guatemala, que constituye el lugar donde están concentrados la mayoría de los inmuebles dejó de percibir seiscientos cuarenta y siete mil novecientos cincuenta y siete quetzales con cuarenta y dos centavos (Q.647,957.42). Dicha cantidad no incluye las construcciones de cada inmueble y que también es objeto de grabación por este impuesto.

Tomando en cuenta los datos publicados por la Superintendencia de Administración Tributaria los ingresos percibidos por el Estado de Guatemala para el 2007 fueron los siguientes: treinta y tres mil setecientos veinte millones novecientos cincuenta y siete mil dieciocho quetzales con sesenta y seis centavos (Q.33,720.957,018.66). Es decir, se dejó de percibir en concepto del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Único Sobre Inmuebles la cantidad de ciento un millones ochocientos setenta y ocho mil setecientos

setenta y dos quetzales con cuarenta y cuatro centavos (Q.101.878,772.44). Esto indica que el ingreso estimado hubiese ascendido a la cantidad de treinta y tres mil ochocientos veintidós millones ochocientos treinta y cinco mil setecientos noventa y uno quetzales con diez centavos (Q.33,822.835,791.10).

Concretamente, el efecto que las exenciones a las universidades privadas tienen en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado consiste en que éste dejó de percibir en el 2007 una cantidad significativa; es decir, si la exención no existiera hubiera recaudado 0.3% más de lo que recaudó únicamente de estos dos impuestos; sin embargo, la pérdida económica que el Estado seguirá teniendo en tanto no se haga una revisión a estas exenciones será mucho más elevada, puesto que estos sujetos están exentos de todos los impuestos presentes según la Constitución Política de la República de Guatemala.

## CONCLUSIONES

1. La legislación guatemalteca le concede el beneficio fiscal de la exención a las universidades privadas, no obstante que éstas obtienen una renta anual significativa y por ende, tienen la capacidad de pago para contribuir al gasto público, tal como lo preceptúa el principio de generalidad tributaria, plasmado dentro de la Carta Magna.
2. Como consecuencia del beneficio de la exención que la legislación guatemalteca le otorga a las universidades privadas, el Estado de Guatemala en el 2007 dejó de percibir el 0.3%, lo cual indica que si la exención no existiera para estos sujetos, los ingresos en concepto del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Único Sobre Inmueble habría sido superior a lo recaudado.
3. El beneficio fiscal de la exención otorgada a las universidades privadas, vulnera el principio de igualdad tributaria, ya que el mismo establece que todos los sujetos pasivos tienen los mismos derechos y obligaciones.
4. El efecto de la exención a las universidades privadas ha estado presente de forma negativa en los ingresos públicos, ya que parte de la norma fundamental y por ende todas las normas ordinarias la deben contemplar, en principio la misma fue otorgada por lo oneroso que sería para el Estado prestar la educación superior, por lo que la misma fue otorgada como una forma de incentivo a estas entidades, por el legado

que dejarían a la población, como es la preparación intelectual y profesional de los guatemaltecos.

## RECOMENDACIONES

1. Que el Congreso de la República de Guatemala, haga uso del derecho de iniciativa de proponer reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala por lo que, debería realizar el proyecto de reforma respectiva en la que adecúe las exenciones a los principios tributarios plasmados dentro de la Carta Magna.
2. Que las autoridades competentes realicen las acciones pertinentes para crear un sistema tributario justo y equitativo como lo preceptúa la norma fundamental, en el que todos sin excepción alguna contribuyan al gasto público en la medida de sus posibilidades para que el Estado pueda contar con más recursos para prestar los servicios públicos esenciales. En este sentido, las autoridades con iniciativa para promover reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala, realicen los estudios pertinentes, para determinar si la misma es factible para construir un sistema tributario justo y equitativo.
3. Que el Congreso de la República de Guatemala, realice los estudios necesarios para determinar cuál es el efecto de las exenciones a las universidades privadas en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, y promueva una reforma al Artículo 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala, haciendo la consulta popular correspondiente a efecto que el pueblo emita su

opinión sobre la eliminación de beneficios fiscales otorgados a las universidades privadas del país, tomando como base al principio de capacidad de pago y de igualdad tributaria, para que éstas contribuyan al gasto público.

4. Para que el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado no se vea afectado en la magnitud como se ha presentado, es necesario que el Estado a través de los órganos competentes y personas establecidas en el Artículo 277 de la Constitución Política de la República de Guatemala hagan uso de su derecho de iniciativa para promover reformas a la norma fundamental o determinen si es factible que estas entidades contribuyan sino por medio de la tributación, otra forma de contribución al gasto público que una norma les determine.

## **ANEXOS**



## ANEXO I

<b>Carreras Pregrado 2009</b>				
Carreras	Matrícula semestral*	Matrícula semestral con beneficio de beca**	Cuota mensual promedio***	Parqueo semestral
<b>Ciencias Económicas y Empresariales</b>				
Licenciatura en Administración de Empresas	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 1,823.00	Q 540.00
Licenciatura en Mercadotecnia	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 1,823.00	Q 540.00
Licenciatura en Economía Empresarial	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 1,823.00	Q 540.00
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 1,823.00	Q 540.00
Licenciatura en Administración de Hoteles y Restaurantes	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,904.50	Q 540.00
<b>Ingeniería</b>				
Ingeniería Civil	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,995.25	Q 540.00
Ingeniería Mecánica	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,249.00	Q 540.00
Ingeniería Informática y Sistemas	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,995.25	Q 540.00
Ingeniería Industrial	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,995.25	Q 540.00
Ingeniería Química	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,995.25	Q 540.00
<b>Arquitectura y Diseño</b>				
Licenciatura en Arquitectura	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,382.75	Q 540.00
Licenciatura en Diseño Industrial	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,382.75	Q 540.00
Licenciatura en Diseño Gráfico	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,382.75	Q 540.00
<b>Ciencias Jurídicas y Sociales</b>				
Ciencias Jurídicas y Sociales	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,105.25	Q 540.00
Técnico en Investigación Criminal y Forense	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 1,184.25	Q 540.00
<b>Ciencias Políticas y Sociales</b>				
Licenciatura en Ciencia Política	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,067.00	Q 540.00
Licenciatura en Relaciones Internacionales	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,067.00	Q 540.00
<b>Humanidades</b>				
Licenciatura en Psicología Clínica	Q 1,219.00	Q 717.00	Q 2,038.25	Q 540.00
Licenciatura en Psicología Educativa	Q 1,219.00	Q 717.00	Q 2,038.25	Q 540.00
Licenciatura en Psicología Industrial / Organizacional	Q 1,219.00	Q 717.00	Q 2,038.25	Q 540.00
Licenciatura en Ciencias de la Comunicación	Q 1,219.00	Q 717.00	Q 2,098.50	Q 540.00
Licenciatura en Letras y Filosofía	Q 1,219.00	Q 717.00	Q 2,038.25	Q 540.00
Profesorado y Licenciatura Educación Inicial y Preprimaria	Q 1,219.00	Q 717.00	Q 629.00	Q 540.00
Diplomado en Creación e Investigación de Artes Escénicas	Q 1,234.00	Q 724.50	Q 700.00	Q 540.00
<b>Ciencias Agrícolas y Ambientales</b>				
Licenciatura en Ciencias Agrícolas con Énfasis en Gerencia Agrícola	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 1,992.75	Q 540.00
Licenciatura en Ciencias Ambientales con Énfasis en Gestión Ambiental	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 1,992.75	Q 540.00
<b>Ciencias de la Salud</b>				
Licenciatura en Nutrición	Q 1,102.00	Q 658.50	Q 1,921.25	Q 540.00
Licenciatura en Medicina	Q 1,425.00	Q 820.00	Q 2,763.00	Q 540.00
<b>Teología</b>				
Diplomado Universitario en Teología	Q 576.00	Q 395.50	Q 316.50	Q 270.00

**NOTA:** \* Incluye servicios generales universitarios y cuota de Organizaciones Estudiantiles.  
 \*\* Para contar con este beneficio, previamente el estudiante debe efectuar la gestión correspondiente y contar con la notificación que proporciona el Departamento de Asistencia Económica y Financiera -DAEF-.  
 \*\*\* La cuota mensual promedio no incluye el valor de los cursos de inglés, cuyo precio por ciclo es de Q. 1,200.00.

**EXCELENCIA ACADÉMICA CON VALORES**



**Universidad Rafael Landívar**  
 Tradición Jesuita en Guatemala

Oficina de Información: Universidad Rafael Landívar, Campus Central, Vista Hermosa III, zona 16, Edificio L, Kiosco primer nivel, PBX 2426-2626, extensiones 2211 y 2212.

Este anexo refleja las cuotas mensuales vigentes en la Universidad Rafael Landívar en el 2007, la cual sirvió de base para calcular los ingresos percibidos por esta entidad.

## ANEXO II



Teléfono: (502) 2426 2626 ext. 2124  
 Campus Central, Vista Hermosa III, Zona 11  
 Guatemala, Ciudad. 01011  
 06/10/2008

**Total de Estudiantes Campus Central Año 2007**

Sede	Estudiantes
Campus Central	11502

**Total de Estudiantes Sedes Regionales Año 2007**

Año	Sede	Estudiantes
2007	Coatepeque	525
	El Quiché	579
	Escuintla	1006
	Huehuetenango	876
	Jutiapa	545
	La Antigua	828
	La Verapaz	1434
	Quetzaltenango	4948
	Retalhuleu	535
	Zacapa	1078
<b>Total general</b>		<b>12270</b>

**Total Estudiantes por Carrera, Campus Central Año 2007**

Sede	Año	Facultad	Estudiantes
Campus Central	2007	ARQUITECTURA Y DISEÑO	1198
		CIENCIAS AMBIENTALES Y AGRÍCOLAS	228
		CIENCIAS DE LA SALUD	529
		CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES	3364
		CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES	1583
		CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	534
		HUMANIDADES	1920
		INGENIERÍA	2068
		TEOLOGÍA	218

**Total Estudiantes por Carrera, Sedes Regionales Año 2007**

Año	Sede	Facultad	Estudiantes	
2007	Coatepeque	CIENCIAS AMBIENTALES Y AGRÍCOLAS	172	
		CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES	108	
		CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES	68	
		CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	101	
		HUMANIDADES	77	
		El Quiché	CIENCIAS DE LA SALUD	103
			CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	269
			HUMANIDADES	207
			CIENCIAS AMBIENTALES Y AGRÍCOLAS	503
		Escuintla	CIENCIAS DE LA SALUD	172
	CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES		130	
	CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES		184	
	HUMANIDADES		19	
	Huehuetenango	CIENCIAS DE LA SALUD	145	
		CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES	172	
		CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES	394	
		CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	149	
	Jutiapa	HUMANIDADES	19	
		CIENCIAS AMBIENTALES Y AGRÍCOLAS	187	
		CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES	260	
		CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	99	
	La Antigua	CIENCIAS DE LA SALUD	206	
		CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES	321	
		CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	229	
		HUMANIDADES	80	
	La Verapaz	CIENCIAS AMBIENTALES Y AGRÍCOLAS	244	
		CIENCIAS DE LA SALUD	248	
		CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES	174	
		CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES	230	
		CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	187	
		HUMANIDADES	334	
	Quetzaltenango	TEOLOGÍA	18	
		CIENCIAS AMBIENTALES Y AGRÍCOLAS	271	
		CIENCIAS DE LA SALUD	572	
		CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES	1542	
		CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES	941	
		CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	237	
		HUMANIDADES	752	
		INGENIERÍA	565	
		TEOLOGÍA	89	
		Retalhuleu	CIENCIAS DE LA SALUD	213
	CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES		230	
	HUMANIDADES		92	
	Zacapa	CIENCIAS AMBIENTALES Y AGRÍCOLAS	372	
		CIENCIAS DE LA SALUD	190	
		CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES	260	
		CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES	201	
		HUMANIDADES	55	

Esta tabla refleja la cantidad de alumnos inscritos en la Universidad Rafael Landívar en el 2007.

## ANEXO III

### Cuotas Mensuales 2008

Facultad / Departamento	Licenciatura	Primer pago	Cinco pagos mensuales
Facultad de Arquitectura	Arquitectura	Q6,606.00	Q5,284.80
Facultad de Ciencias Económicas	Administración de Empresas, Economía, Auditoría e Ingeniería Empresarial	Q5,250.00	Q4,200.00
Facultad de Derecho	Derecho	Q5,014.00	Q4,011.20
Instituto de Estudios Políticos y Relaciones Internacionales	Ciencia Política, Relaciones Internacionales y Periodismo	Q3,287.00	Q2,629.60
Facultad de Medicina	Medicina	Q4,800.00	Q3,840.00
Escuela de Nutrición	Nutrición Clínica	Q4,662.00	Q3,729.60
Departamento de Psicología	Psicología Clínica, Psicología Empresarial	Q3,240.00	Q2,592.00

\* Estas cuotas no incluyen pagos por servicios adicionales y corresponden a una carga académica completa de alumnos de primer ingreso en el primer semestre.

#### **Fechas de pago 2008**

##### **Fechas de pago del primer semestre (último día de pago)**

Matrícula de primer ingreso y reingreso: 19 de diciembre de 2007

Cuotas: 5 de enero, 5 de febrero, 5 de marzo, 5 de abril y 5 de mayo

##### **Fechas de pago curso verano (último día de pago)**

Cuotas: 5 de junio y 5 de julio

##### **Fechas de pago del segundo semestre (último día de pago)**

Matrícula: 19 de julio

Cuotas: 5 de agosto, 5 de septiembre, 5 de octubre, 5 de noviembre y 5 de diciembre

*El dinero pagado por matricularse no es reembolsable, porque, una vez inscrito, pierde otro la oportunidad de asignarse ese mismo espacio. Que un alumno, después de haberse asignado un curso, ya no lo lleve, no significa que se le pueda reintegrar total o parcialmente lo que haya pagado por inscribirse.*

actualizado 31 de enero de 2008

Este anexo consiste en la información proporcionada por la Universidad Francisco Marroquín y establece las cuotas para el 2008 mismas que estuvieron vigentes para el 2007.

## ANEXO IV

# Proceso de ADMISIÓN

**El proceso de admisión en la UFM consta de los siguientes pasos:**

- 1** Llena tu **Solicitud de Admisión** en: [www.miu.ufm.edu/aplicacion/ingreso\\_solicitud\\_admision.asp](http://www.miu.ufm.edu/aplicacion/ingreso_solicitud_admision.asp)
- 2** Haz el pago en la agencia del Banco Industrial de la UFM. También puedes pagar en línea.

Facultad, Departamento, Escuela o Instituto	Carrera	Precio Q
<b>Arquitectura</b>	Arquitectura	450
<b>Ciencias Económicas</b>	Administración de Empresas Contaduría Pública y Auditoría Economía Ingeniería Empresarial	450
<b>Derecho</b>	Derecho	450
<b>Estudios Políticos y Relaciones Internacionales</b>	Ciencia Política Relaciones Internacionales Periodismo	450
<b>Medicina</b>	Medicina	450
<b>Nutrición</b>	Nutrición	450
<b>Odontología</b>	Odontología	450
<b>Psicología</b>	Psicología Clínica Psicología Empresarial	450

- 3** Haz los exámenes de aptitud PAA (Prueba de Aptitud Académica) e IG (Inteligencia General). La prueba IG se imparte únicamente en la UFM.
- 4** Si ya hiciste la Prueba de Aptitud Académica (PAA), puedes entregar los resultados en el Departamento de Admisiones. El examen SAT es aceptado como equivalente de la PAA.

**Calendario de Exámenes de Aptitud UFM 2008**

**Marzo:** viernes 7 o sábado 8  
**Abril:** viernes 25 o sábado 26  
**Junio:** jueves 26 o viernes 27  
**Julio:** viernes 25 o sábado 26  
**Agosto:** viernes 29 o sábado 30  
**Noviembre:** jueves 13 o viernes 14  
**Hora: 8:30 a.m.**

Algunas facultades requieren exámenes adicionales, entrevista, cartas de recomendación y otros. La inscripción para los exámenes de aptitud se cierra una semana antes de cada fecha.



**UFM**  
Universidad  
FRANCISCO MARROQUÍN

**INFORMACIÓN**  
**Departamento de Admisiones**  
 Centro Estudiantes, primer nivel  
 Teléfono 2338-7900  
[admision@ufm.edu](mailto:admision@ufm.edu)

**INFORMACIÓN DE PAGOS**  
**Atención al Estudiante**  
 Edificio Académico, tercer nivel  
 Teléfonos 2338-7718 y 2338-7719

Esta es la cuota que los alumnos de primer ingreso de la Universidad Francisco Marroquín deben pagar por matrícula inicial, además de las establecidas en el anexo III.

## ANEXO V



### MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA DIRECCIÓN DE CATASTRO Y ADMINISTRACIÓN DEL IUSI DEPARTAMENTO DE CARTOGRAFÍA

CORRELATIVO	FINCA	FOLIO	LIBRO	CATASTRAL	AREA REGISTRADA m²	AREA CATASTRAL m²	ZHF	ZHE	VALOR BASE Q/m²	VALOR FISCAL Q/m²
1	5869	83	433	SIN CATASTRAL			83	3	1000	250
2	24023	77	554	20005001	3142.59	10280.48	83	3	1000	250
3	123	123	2607	20029046	143.08	143.14	83	1	1500	375
4	124	124	2607	20029047	140.84	149.3	83	1	1500	375
5	61981	198	1036	20034141	620.47	434.47	83	1	1500	375
6	5572	151	690	20034142	408.97	470.94	83	1	1500	375
				20029015	43860.85	5124.19282	62	1	100	25
7	2597	198	424	20029015	43860.85	38545.22284	83	1	1500	375
8	2717	128	84	NO INSCRITO						
9	58558	181	1017	20029016	0	1237.25	83	1	1500	375
				20029026	0	3475.57	62	1	100	25
				20029026	0	13739.14	83	1	1500	375
10	7512	111	1789	10020001	80421.6	79811.46	42	1	3250	812.5
11	79431	235	1164	NO INSCRITO						
12	12528	25	199	10020511	2.179.61	2211.9	36	1	2000	500
13	439	45	1901	100202019	12.887.25	15840.37	36	1	2000	500
14	79432	236	1164	SIN CATASTRAL						
15	53	53	2159	SIN CATASTRAL						
16	54	54	2159	SIN CATASTRAL						
17	55	55	2159	SIN CATASTRAL						
18	102	102	2016	100202005	370.93	895.93	36	1	2000	500
19	79430	234	1164	100202021	70.020.91	83967.28	36	1	2000	500
20	207	234	3	NO INSCRITO						
21	5010	248	32	NO INSCRITO						
22	51105	292	198	NO INSCRITO						
23	51059	247	198	NO INSCRITO						
24	111	150	81	SIN CATASTRAL						
25	195	195	2758	NO INSCRITO						
26	36	36	372	NO INSCRITO						
27	37	37	372	NO INSCRITO						
28	142	142	382	NO INSCRITO						
29	29916	173	823	NO INSCRITO						
30	57	122	57	NO INSCRITO						
31	18324	3	171	NO INSCRITO						
32	25324	99	699	NO INSCRITO						
33	892	224	53	NO INSCRITO						
34	12860	103	202	NO INSCRITO						
35	39386	206	639	150128012	569.96000	469.30895	47	1	2000	500
36	25879	151	803	160225006	300.00000	296.83487	90	1	800	200
37	31607	107	834	NO INSCRITO						
38	9114	72	455	NO INSCRITO						
39	12212	14	731	SIN CATASTRAL						
40	21	45	100	10423007	113.83000	125.21000	58	1	1800	450
41	770	271	25	NO INSCRITO						
42	2434	85	68	10316026	241.76000	148.63955	58	2	1500	375
43	1458	139	68	NO INSCRITO						
44	39193	13	639	150119002	896.21000	879.42875	47	1	2000	500
45	669	208	2729	NO INSCRITO						
46	9367	37	74	NO INSCRITO						
47	207	234	3	NO INSCRITO						
48	5010	248	32	NO INSCRITO						
49	51105	292	198	NO INSCRITO						
50	21059	247	198	NO INSCRITO						
51	111	150	81	SIN CATASTRAL						
				20029015	43860.85000	38545.22284	83	1	1500	375
52	2597	198	424	20029015	43860.85000	5124.19282	62	1	100	25
53	2117	128	84	20042002	1251.33000	1251.33225	82	2	1300	325
54	58558	181	1017	20029016	0.00000	1237.25546	83	1	1500	375
						13739.13967	83	1	1500	375
						3475.56612	62	1	100	25
55	7512	111	1789	20029026	0.00000					
56	24869	145	797	SIN CATASTRAL						
57	24871	147	797	SIN CATASTRAL						
58	195	195	2758	NO INSCRITO						
59	36	36	372	NO INSCRITO						
60	37	37	372	NO INSCRITO						
61	142	142	382	NO INSCRITO						
62	22217	235	103	NO INSCRITO						
63	4490	92	28	10139001	0	2733.81	65	2	700	175

Éstos constituyen los inmuebles inscritos en Catastro Municipal a nombre de las universidades.

## ANEXO VI

Universidad	Inmueble			Valor Fiscal	Tasa Aplicable	Contribución anual
	finca	Folio	libro			
UFM	79431	235	1164	Q.6,484,684.25	9	Q. 58,362.15
	439	45	1901	Q.110,695.00	9	Q. 996.26
	79432	236	1164	Q.7,920,185.00	9	Q.71,281.67
	102	102	2016	Q. 447,665.00	9	Q.4,028.99
	79430	234	1164	Q.41,983,640.00	9	Q.377,852.76
	39386	206	639	Q. 234,654.48	9	Q.2,111.89
URL	25879	151	803	Q. 59,366.98	6	Q.356.20
	21	45	100	Q. 56,344.5	6	Q.338.07
	2434	85	68	Q.55,739.83	6	Q.334.44
	5869	83	433	Q.6,087,750.00	9	Q.54,789.75
UMG VALLE	24023	77	554	Q.5,070,120.00	9	Q.45,631.08
	123	123	2607	Q. 53,677.50	6	Q.322.07
	124	124	2607	Q. 55,987.50	6	Q.335.93
	61981	198	1036	Q. 162,926.25	9	Q. 1,466.34
	5572	151	690	Q. 176,602.50	9	Q. 1,589.42
	2597	198	424	Q.1,427,599.32	9	Q.12,848.40
		128	2117	Q. 406,682.98	9	Q.3,360.15
	58558	181	1017	Q. 463,970.80	9	Q.4,175.71
	7512	111	1789	Q.5,239,066.75	9	Q.47,151.60
	39193	13	639	Q.439,714.38	9	Q. 3,957.43
	<b>Total</b>					

Este anexo refleja los inmuebles inscritos a nombre de las universidades privadas, su valor catastral y el monto que deberían pagar las universidades privadas en concepto del Impuesto Único Sobre Inmuebles.

## ANEXO VII

Universidad	Población Estudiantil	Cuota mensual	Otros Pagos	Cantidad de cuotas mensuales	<b>Total de Ingresos anuales</b>
UFM	5,000	Q.3,755.23	Q.9,388.00	12	<b>Q.272,701,500.00</b>
URL	23,772	Q.1,953.81	Q.2,396.76	12	<b>Q.1,241,061,000.48</b>
UMG	25,000	Q. 750.00	-----	12	<b>Q.225,000,000.00</b>
UNIS	3,000	Q.5,637.75	Q.2,600.00	12	<b>Q.210,253,800.00</b>
Galileo	90,000	Q. 700.00	-----	12	<b>Q.756,000,000.00</b>

La tabla anterior refleja la cantidad de ingresos percibidos anualmente por cada una de las universidades investigadas, para poder determinar su contribución en concepto del Impuesto Sobre la Renta

## ANEXO VII

<b>Universidad</b>	<b>Promedio de ingreso anual</b>	<b>Contribución en concepto ISR</b>
<b>UFM</b>	Q.272,701,500.00	Q. 13,635,075.00
<b>URL</b>	Q.1,241,061,000.48	Q. 62,053,050.02
<b>UMG</b>	Q.225,000,000.00	Q. 11,250,000.00
<b>UNIS</b>	Q.210,253,800.00	Q. 10,512,690.00
<b>Galileo</b>	Q. 756,000,000.00	Q. 37,800,000.00
<b>TOTAL</b>		<b>Q. 101,230,815.02</b>

La tabla anterior indica el promedio de ingresos de las universidades privadas para el 2007, así como la contribución que habrían efectuado en concepto del Impuesto Sobre la Renta, aplicándole un tipo impositivo del 5%, es decir sin deducir costos.

## BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. México: Ed. Themis, 2004. Pág. 24.

BERMEJO QUIÑONEZ, Luis Pedro. **Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco**. Guatemala: Facultad de Derecho, Universidad Francisco Marroquín, 2008. Pág. 19.

CARPENTER, William S. **Taxation without representation**. <http://es.wikipedia.org>. 3/4/09

Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 7. **Expediente No. 164-87**. Pág. 28

Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 24. **Expediente No. 141-92**. Sentencia 1676/92

Corte de Constitucionalidad. **Expediente No. 639-95**, del 11/12/96.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Págs. 328, 363 y 686.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1970. Págs. 29, 255 y 303.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros finanzas públicas**. Tomo I, 1ra. Ed., Guatemala 2006. Pág. 126

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. 1ª. Ed., Guatemala 2005. Págs. 3, 5, 12, 51 y 142

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Heliasta R.S.L. 1999. Págs. 54, 288, 608 y 765.

PEREIRA OROZCO, Alberto. **Introducción al estudio del derecho I**. 2da. Ed., Guatemala 2002. Págs. 176 y 177.

PEREIRA OROZCO, Alberto. **Introducción al estudio del derecho II**. 2da. Ed., Guatemala 2002. Pág.175.

Revista SA, El ABC de los Impuestos, Guatemala 2006.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, España. Pág. 33.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho financiero**. 2a. Ed., Guatemala 2007. Pág. 129.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. 2a. Ed., Guatemala 2007. Págs. 25 y 29.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas y derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina, cuarta edición, Declama 1987. Págs. 194, 195 y 521.

WATERMAN, Ivan L. **Principles of business for the caribbean examinations**. 2da. Ed. Malasya, Macmillan 1986. Págs. 194 y 195.

[www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt). 28/5/08.

[www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org). 3/2/09

## **Legislación:**

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

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

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

**Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles**, Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 15-98, 1998.

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

**Ley del Impuesto Sobre la Renta**, Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-92, 1992.

**Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos**, Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 37-92, 1992.

**Ley de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio Fiscal 2006**, Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 92-2005, 2005.