

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a seated man in a crown, holding a book. Above him is a shield with a cross and a crown. To the left and right are lions and castles. The Latin motto "ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CAETERA ORBIS CONSPICUA CAROLINA" is inscribed around the border.

**LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADOLESCENTES QUE REALIZAN UNA  
ACTIVIDAD ECONÓMICA COMO MEDIO PARA INCREMENTAR LA CAPTACIÓN  
DE IMPUESTOS EN GUATEMALA**

**EDUARDO GARCÍA TZUL**

**GUATEMALA, ABRIL DE 2010**

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

**LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADOLESCENTES QUE REALIZAN UNA  
ACTIVIDAD ECONÓMICA COMO MEDIO PARA INCREMENTAR LA CAPTACIÓN  
DE IMPUESTOS EN GUATEMALA**



y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, abril 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 Mejía Orellana  
**VOCAL I:** Lic. César 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 Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Manfredo Maldonado Méndez  
Vocal: Lic. Héctor España Pinetta  
Secretario: Lic. Rafael Morales Solares

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Adrián Antonio Miranda  
Vocal: Lic. Ileana Nohemí Villatoro  
Secretario: Lic. Rodolfo Celis

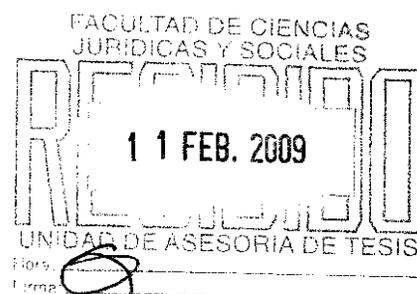
**RAZÓN:** "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis" (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



## JOSÉ EDUARDO MORFIN CRUZ ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 26 de enero del 2,009.

Licenciado:  
Carlos Manuel Castro Monroy  
Jefe de la Unidad de Tesis,  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala.  
Presente.



Licenciado Castro Monroy:

Respetuosamente me dirijo a Usted con el objeto de manifestarle que, en cumplimiento de la resolución emitida por esa unidad de tesis, en donde se me nombra como Asesor de Tesis del bachiller EDUARDO GARCÍA TZUL, intitulada **“LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADOLESCENTES QUE REALIZAN UNA ACTIVIDAD ECONOMICA COMO MEDIO PARA INCREMENTAR LA CAPTACION DE IMPUESTOS EN GUATEMALA”**.

Para el efecto hago constar que, al sustentante se le brindó la asesoría que se requiere para realizar este tipo de investigación y luego de varias sesiones de trabajo y de haber tomado en cuenta las sugerencias realizadas de investigación, así mismo, realizó las investigaciones y correcciones que en el desarrollo de la elaboración del trabajo se formularon, obteniendo con ello, una información de suma importancia para el Derecho Tributario de Guatemala.

El contenido científico del trabajo que se investiga, es de carácter jurídico en el cual se desarrolla la importancia de la incorporación de los adolescentes mayores de catorce y menores de dieciocho años de edad, con capacidad relativa, como sujetos pasivos dentro del ámbito jurídico tributario.

En el lapso de la asesoría, así como en el desarrollo del trabajo de tesis, el sustentante manifestó sus capacidades de investigación, el trabajo llena los requisitos técnicos que requiere una investigación de tal magnitud, utilizando técnicas y métodos diversos tales



## JOSÉ EDUARDO MORFIN CRUZ ABOGADO Y NOTARIO

---

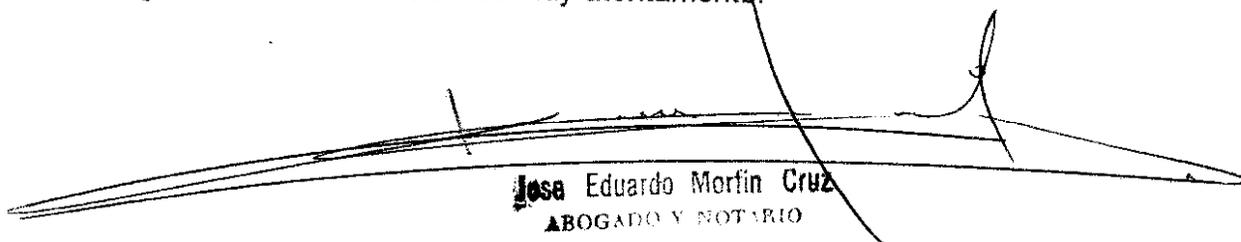
como el deductivo, inductivo, analítico y sintético, incluyó técnicas de investigación bibliográfica y documental y bibliografía utilizada.

La contribución científica se hace patente cuando se analiza que normas de carácter ordinario da ciertas capacidades a los adolescentes y se demuestra la importancia que posee incluir en el ámbito jurídico tributario como sujetos pasivos de esa relación, a los adolescentes con capacidad relativa, que realicen una actividad económica productiva como cualquier adulto, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, sustantivas y materiales, con el propósito de incrementar la recaudación fiscal en Guatemala, con el objetivo que el Estado cumpla su deber constitucional, de la realización del bien común.

Con respecto a las conclusiones y recomendaciones, en mi opinión son acordes al tema investigado y un aporte importante y significativo para la legislación guatemalteca.

Por lo expuesto **OPINO** que el trabajo del bachiller EDUARDO GARCÍA TZUL, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva; metodología, técnicas de investigación, redacción, conclusiones y recomendaciones y bibliografía son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación, por lo que al haberse cumplido con los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de investigación asesorado y recomiendo proseguir con el trámite respectivo y aceptarlo para su discusión en el examen de tesis correspondiente.

Me es grato suscribirme de usted muy atentamente.



José Eduardo Morfin Cruz  
ABOGADO Y NOTARIO

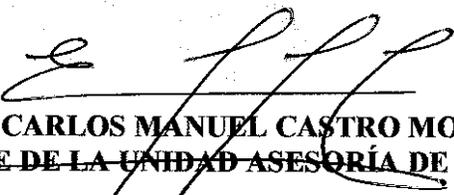
**Colegiado No. 2602.**



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO MARTA MARITZA PALENCIA PINEDA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante EDUARDO GARCÍA TZUL, Intitulado: "LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADOLESCENTES QUE REALIZAN UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA COMO MEDIO PARA INCREMENTAR LA CAPTACIÓN DE IMPUESTOS EN GUATEMALA".

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

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

cc. Unidad de Tesis  
CMCM/sllh



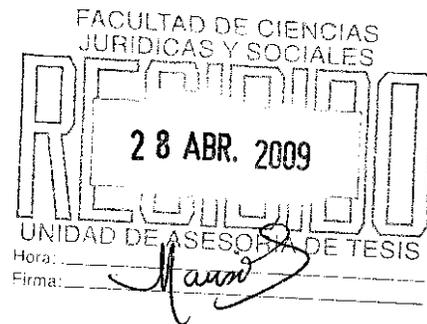
*Marta Maritza Palencia Pineda*  
*Abogada y Notaria*



Guatemala 11 de marzo del año 2,009

Licenciado:

**Carlos Manuel Castro Monroy**  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,  
Universidad de San Carlos de Guatemala.  
Guatemala, ciudad.



Licenciado Castro Monroy:

Me honra informarle que en cumplimiento de la resolución de esa Unidad de Tesis, por la cual se me otorga nombramiento para revisar el trabajo de tesis del bachiller **EDUARDO GARCÍA TZUL**, intitulado: “**LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADOLESCENTES QUE REALIZAN UNA ACTIVAD ECONOMICA COMO MEDIO PARA INCREMENTAR LA CAPTACIÓN DE IMPUESTOS EN GUATEMALA**”, procedí a la revisión del trabajo de tesis en referencia.

El trabajo de tesis del sustentante **EDUARDO GARCÍA TZUL** ofrece un análisis legal de importancia y al respecto me permito opinar que el tema referido, colma la expectativa propia de un trabajo de tesis científico y técnico, apropiado para implementarlo en Guatemala, en virtud que normas jurídicas de carácter ordinarias, otorgan capacidad relativa a los adolescentes que realizan actividades económicas productivas como cualquier adulto, y así estos al ser catalogados como sujetos pasivos en el ámbito tributario estarían contribuyendo a la captación de impuestos en Guatemala.

El tema es abordado de forma sistemática dando resultado una tesis de fácil comprensión donde se menciona las normas jurídicas relacionadas al tema principal con sus definiciones y doctrinas; al mismo tiempo, se plantea la importancia y beneficio que traería a Guatemala la incorporación de dichos adolescentes, la redacción es la correcta.

En virtud el contenido de la tesis refleja la correcta aplicación de las etapas del método científico. Es de resaltar que el material bibliográfico sobre el que sustenta este trabajo de investigación. Así mismo, el sustentante aportó al trabajo sus propias opiniones y criterios los cuales lo enriquecen; sin embargo, pueden ser sometidos a discusión y aprobación definitiva. Lo cierto del caso es que los mismos se encuentran fundamentados sobre adecuados criterios jurídicos acordes a la materia.

*Avenida la Reforma 12-01, nivel 5, oficina 505, Edificio Reforma Montufar, zona 10*  
*Teléfonos: 2331-5351 y 2361-6742*

*Marta Maritza Palencia Pineda*  
*Abogada y Notaria*



Las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas en forma clara y sencilla para esclarecer el fondo de la tesis en congruencia con el tema investigado, las mismas son objetivas, realistas y bien delimitadas. Es de resaltar que el sustentante atendió las sugerencias y observaciones señaladas, defendiendo con fundamento aquellas que consideró necesario.

En cuanto a la estructura formal de la tesis, la misma fue realizada en una secuencia ideal para su buen entendimiento. En la misma se aplicaron correctamente los métodos deductivo, inductivo, analítico y sintético; la adecuada aplicación de técnicas de investigación bibliográfica, dio como resultado un correcto y valioso marco teórico, hechos que demuestran que se hizo la recolección de una bibliografía apropiada al tema.

En consecuencia emito **DICTAMEN FAVORABLE**, en el sentido que el trabajo de tesis desarrollado por el sustentante **EDUARDO GARCÍA TZUL** 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; por lo que puede ser impreso y discutido como tesis de graduación en examen público.

Sin otro particular, atentamente,

Marta Maritza Palencia Pineda  
ABOGADO Y NOTARIO

Colegiada 4152

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12

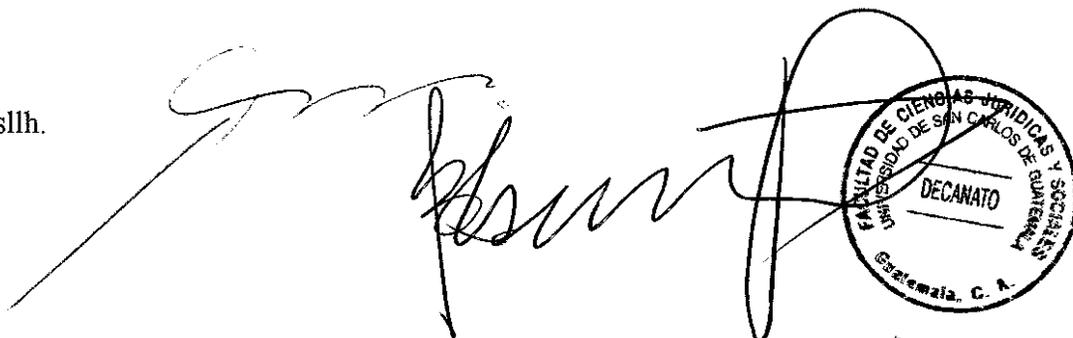


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, dos de febrero del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante EDUARDO GARCÍA TZUL, Titulado LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADOLESCENTES QUE REALIZAN UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA COMO MEDIO PARA INCREMENTAR LA CAPTACIÓN DE IMPUESTOS EN GUATEMALA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

MTCL/sllh.











## DEDICATORIA

- A DIOS:** Poder superior, omnisciente, omnipotente y omnipresente, todopoderoso, creador del cielo y de la tierra, dador de vida, que me dio sabiduría y entendimiento para alcanzar uno de mis objetivos.
- A MIS PADRES:** Gilberto García y Apolonia Tzul, por darme la dicha de ser su hijo.
- A MIS HIJOS:** Kevin, Rodvin y Sheylin, por ser la fuente de mi inspiración y que mi ejemplo sea digno de imitar.
- A MI ESPOSA:** Sandra, por su paciencia, tolerancia y apoyo incondicional.
- A MIS HERMANOS:** Petronila, Gloria y Bernardo, que este triunfo les sirva de ejemplo en el futuro.
- A MI ASESOR:** Licenciado José Eduardo Morfín Cruz, por sus sabios consejos y apoyo incondicional que me ha brindado, y por su amistad.
- A MI REVISORA:** Licenciada Marta Maritza Palencia Pineda, por el apoyo brindado y por haberme tendido la mano.
- A MIS AMIGOS:** Por su amistad, por ese apoyo en momentos difíciles y también por las situaciones felices que hemos vivido y espero que continuemos compartiendo.
- A LOS LICENCIADOS:** Marisol Morales Chew, Guillermo España Mérida, gracias por indicarme el camino al éxito.



**A:**

**LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:**

En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; templo sagrado de enseñanza, por albergarme en sus aulas y formarme como profesional y darme las herramientas para la defensa del estado de derecho, que culminó hoy al dar un paso trascendental en mi vida.

**A USTED:**

Mil gracias por acompañarme y compartir este momento tan feliz en mi vida, Dios le colme de abundantes bendiciones.



## ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Los sistemas tributarios y los tributos .....	1
1.1. Evolución de los sistemas fiscales .....	5
1.2. Los tributos .....	12
1.3. Definición, naturaleza y características de los tributos .....	17
1.4. Tipos de tributos.....	22
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. La capacidad tributaria.....	37
2.1. Aspecto subjetivo del tributo y la figura del estado.....	39
2.2. La función personal de la capacidad tributaria.....	41
2.3. Norma tributaria.....	45
2.4. Contribuyente.....	46
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. La obligación tributaria.....	49
3.1. Importancia del hecho imponible para la obligación tributaria .....	53
3.2. El vínculo jurídico de la obligación.....	56
3.3. El sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	57
3.4. El cumplimiento de la obligación tributaria a través del pago.....	60
3.5. La prescripción.....	62
<b>CAPÍTULO IV</b>	
4. La relación jurídico tributaria.....	67
4.1. Definición y teorías que la explican.....	70
4.2. Nacimiento, características y elementos de la relación jurídico tributaria .....	75

4.3. El hecho imponible o hecho generador..... 81

**CAPÍTULO V**

5. La capacidad tributaria de los adolescentes ..... 87

5.1. Los menores de edad como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria..... 88

5.2. Capacidad jurídica tributaria..... 90

5.3. Consideraciones preliminares de la educación jurídica tributaria ..... 92

5.4. La importancia de la educación cívica tributaria..... 93

5.5. Los jóvenes como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria..... 95

CONCLUSIONES..... 99

RECOMENDACIONES..... 101

BIBLIOGRAFÍA..... 103



## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación se enfoca fundamental y principalmente en el análisis de la capacidad productiva que tienen las personas laborantes menores de edad, comprendidos entre los catorce y dieciocho años y sobre la posible contribución que estos puedan hacer al fisco, para que éste mejore los ingresos tributarios.

Se parte de la hipótesis de que la regulación de dicho rubro, no solo traería beneficio al Estado si no que incorporaría una adecuada educación o cultura tributaria en los ciudadanos, desde que éstos son prácticamente adolescentes, la cual a su vez, prevendría hacia la posibilidad de que puedan existir futuros evasores de impuestos.

En los primeros tres capítulos, se han considerado en tanto generales como específicos los sistemas tributarios y los tributos, a lo que en la ley se ha establecido para ello en general, asimismo se hizo saber sobre la capacidad tributaria de todo sujeto, la figura del Estado dentro de su poder jurídico tributario, así como la obligación tributaria existente.

De manera que aquellos jóvenes que se encuentran laborando, y perciben un salario, también están afectos al pago del Impuesto sobre la Renta por ejemplo, y todos sin ninguna excepción desde los menores de temprana edad pagan Impuesto al Valor Agregado cuando realizan una simple compra en las tiendas; hasta los adultos cuando realizan sus compras normales. Por lo tanto el trabajo de tesis plantea el problema que los menores de edad que ejercen una actividad productiva y perciben una remuneración mensual, le es descontado el porcentaje equivalente al Impuesto sobre la Renta, sin embargo no realizan declaraciones anuales de sus tributos y mucho menos pueden obtener debito fiscal por sus compras, ya que al realizar éstas deben solicitarlas como consumidores finales pues por su situación de incapacidad de ejercicio no pueden inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria como pequeños contribuyentes y menos, obtener un Número de Identificación Tributaria.



Así es como se plantea la hipótesis fundamentada en que la Superintendencia de Administración Tributaria debe otorgar un Número de identificación Tributaria a los menores de edad que ejerzan actividades productivas por las cuales perciban un salario suficiente como para poder ser inscritos como pequeños contribuyentes y puedan de esta forma enrolarse en la obligación jurídico tributaria de la cual ya son sujetos pasivos pero no pueden realizar sus declaraciones de ley, pues su incapacidad de ejercicio no se los permite, hasta que cumplan los dieciocho años. Los objetivos planteados en sus inicios de la presente investigación giran en torno a la comprobación de la hipótesis anterior, basados en la necesidad que crear la conciencia tributaria en los jóvenes para que no se conviertan en futuros evasores fiscales. Los supuestos establecidos fundamentaban la participación de los jóvenes que reúnan las condiciones anteriores, para que puedan convertirse en sujetos activos de la obligación jurídico tributaria. Para la realización de la presente tesis fueron utilizados los métodos de investigación deductivo, inductivo, histórico, y analítico. Asimismo se emplearon las técnicas documentales.

El trabajo final se divide en seis capítulos, los cuales llevan a conocer la doctrina que fundamenta la obligación tributaria, hasta el análisis de la situación planteada en el problema de la investigación. En el primer capítulo se desarrolla el tema de los tributos y la capacidad tributaria, en donde se definen los mismos y se hacen las respectivas diferencias entre los impuestos y las tasas, las clases de tributos, sus elementos y aquellos aspectos que lo hacen obligatorio desde épocas remotas hasta la actualidad.

En el segundo capítulo se define la capacidad tributaria así como el aspecto subjetivo y objetivo del tributo, analizando el carácter personal de la obligación tributaria. Por su parte en el tercer capítulo se define la obligación tributaria en sí, realizándose un análisis de la obligación desde la perspectiva del derecho civil hasta cómo ésta llega a convertirse en una obligación de carácter público, en el caso del derecho tributario. Al adentrarnos al capítulo cuatro se conoce la relación jurídico tributaria, sus elementos y



características, asimismo se habla del hecho imponible y de las exenciones a la obligación tributaria.

Por último en el quinto capítulo se realiza el análisis de la capacidad tributaria de los jóvenes que realizan actividades productivas por las cuales perciben un salario asimismo se establece la necesidad de brindarles un número de identificación tributaria con el objeto de que ellos puedan realizar su respectiva inscripción a Registro Tributario Unificado, y de esta manera efectuar sus declaraciones de impuestos. Con esto logramos comprobar la hipótesis planteada y alcanzar los objetivos propuestos.

## CAPÍTULO I

### 1. Los sistemas tributarios y los tributos

La estructura tributaria se puede examinar en su aspecto estático y en su aspecto dinámico. Si se examina la estructura tributaria en su aspecto estático se observará las características del sistema y las relaciones que se constituyen entre los impuestos. Así el autor Juan José Ferreiro Lapatza define que ésta: “trata de dos categorías distintas: La primera, características del sistema, se refiere a las relaciones generales del mismo, tanto internas, esto es, 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”<sup>1</sup>.

La estructura tributaria de un país, responde por un lado a determinados principios normativos o no, y por otro a los objetivos económicos y sociales a que aspira la comunidad. El sistema fiscal está íntimamente vinculado al económico teniendo ambos una incidencia recíproca. 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. Hay, por último, ciertas constantes en el comportamiento de los

---

<sup>1</sup> Ferreiro Lapatza, Juan José. **Curso de derecho tributario, parte general**. pág. 22.



contribuyentes y en la eficacia de los tributos, teniendo en cuenta la psicología de aquéllos.

Existen límites de la imposición y las leyes fundamentales de economía tributaria. La vigencia normativa, explícita o implícita, definida o aplicada, de los llamados principios de la imposición, generan dentro del sistema, determinadas relaciones generales que lo caracterizan.

Estos principios, se admite en general, son a su vez una consecuencia de las metas que se consideran objetivos adecuados del sistema económico, y hay acuerdo en los autores en que éste debe perseguir la libertad, el bienestar y la justicia, de los que se deducen las siguientes máximas aplicables al sistemas fiscal: neutralidad económica, equidad y costos mínimos de recaudación y cumplimiento, es decir eficacia y eficiencia.

De aquellos principios se han extraído otras reglas aplicables a la estructura tributaria, de ahí que también se examinen las de suficiencia, elasticidad y mínima injerencia en la esfera individual.

- a. Neutralidad. Mediante este principio se pretende que el sistema tributario interfiera en el menor grado posible en circuito económico, modificando las decisiones de los productores o alternando las preferencias de los consumidores. Ataño como se ve, a las relaciones entre el sistema fiscal y el económico.

- b. Justicia o equidad. Según este principio, que trata de responder al interrogante de cual debe ser el modo más equitativo de distribuir la cobertura del gasto público mediante los tributos, se aspira en definitiva a lograr la redistribución del ingreso nacional por medio de la imposición que mas se conforme con los deseos de la comunidad.
- c. Economía: Conforme a este principio, un sistema tributario debe estructurarse de modo tal que origine costos mínimos de recaudación y cumplimiento, sin que se resienta su eficiencia. Llevado a la práctica, este principio se traduce en la relación existente entre el total de la recaudación tributaria y los gastos incurridos por el fisco y los contribuyentes para que se obtenga aquel ingreso. No tiene sentido, en verdad, un gravamen cuyos gastos de recaudación absorban en todo o gran parte su producido.
- d. Suficiencia: El sistema fiscal debe procurar un rendimiento equivalente al monto de los gastos públicos que el gobierno decide cubrir con impuestos. Es un concepto relativo, porque no hay ninguna norma rígida acerca de cuál debe ser el volumen de los gastos que debe cubrir la imposición. Pero, para que la recaudación alcance el monto previsto, deben explotarse adecuadamente las fuentes impositivas, lo que supone una óptima elección de los puntos de percusión y de las tasas que soportarán. Además, se deben adecuar al crecimiento del producto bruto y las variaciones coyunturales.



- e. Elasticidad: El sistema tributario tiene que estar estructurado de tal modo que permita su utilización como instrumento de la política financiera, según las oscilaciones coyunturales:

Para ello debe contener una variedad suficiente de tributos por ejemplo, la escasez de tributos productivos otorga rigidez al sistema, hasta que permitan mantener en forma constante los ingresos públicos no obstante la contracción de los ingresos de los particulares. También es de gran importancia la elasticidad del sistema fiscal en una economía expuesta.

En países cuyos recursos públicos tienen como principal fuente de ingresos la exportación de determinadas materias primas, una brusca caída de esas exportaciones puede causar una grave contracción de las inversiones y acentuar la desfinanciación del presupuesto.

- f. Mínima injerencia en la esfera individual. De la meta de la libertad se sigue otro principio de gran importancia, que Haller citado por Ferreiro Lapatza, quien expone diciendo que "hay que configurar la imposición, de manera que se limite a lo indispensable la divulgación de las relaciones personales, como consecuencia de determinar la «capacidad de prestación» tributaria, y de realizar las correcciones de la distribución tributaria. Enseguida se advertirá la posible coalición entre este principio y el de equidad, sobre todo si es necesario examinar una suficiente cantidad de datos en un impuesto sintético y progresivo a la renta de las personas físicas, cuestión que aquel autor resuelve afirmando



que "si el postulado de la justicia no puede cumplirse con efectividad, entonces debe rechazarse la meta de la libertad"<sup>2</sup>.

### **1.1. Evolución de los sistemas fiscales**

El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época, y para establecer cuál es el sistema fiscal de un país determinado, hay que ubicarse 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. Por ello, el estudio de los sistemas fiscales tiene dos limitaciones principales:

- a. La espacial: el ámbito territorial de un estado soberano
- b. La temporal: en un período de tiempo determinado dentro de la historia de ese estado soberano.

Asimismo, se ha dejado sentado que 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.

---

<sup>2</sup> *Ibid.* pág. 24.



Ahora bien, por otro lado se sabe que en cada estado se encuentran vigentes una multiplicidad de tributos, que pueden obedecer a cualquiera de las calificaciones que se ha detallado, a varias de ellas o a todas juntas. Esa multiplicidad de imposiciones tributarias, tienen su principio de legalidad, al menos en los estados de derecho, en que el tributo solo surge de la ley, es decir que conforma un ordenamiento legal positivo, vigente. La pregunta que se pretende responder es ¿si ese ordenamiento tributario conforma o no un sistema? Para ello, lo primero que se debe tratar de establecer es, qué es lo que se entiende por sistema, y luego ver si esa multiplicidad tributaria que aparece delante, encaja dentro de lo que se habrá de definir como sistema. Se sabe que para lograr un sistema, se debe tener: distintos elementos, enlaces entre los mismos, orden o forma específico y un objetivo preestablecido y común.

Así, partiendo de estos presupuestos se puede decir que, un sistema es un conjunto de elementos y sus enlaces ordenados de una forma específica para el cumplimiento de un objetivo preestablecido y común. Esto da una cierta idea de orden, de interconexión, de armonía, que es precisamente el concepto de sistema tributario, indica más bien cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o extra fiscal.

Ahora bien, todos aquellos que se encuentran sometidos al sistema tributario, observan que éste no encaja perfectamente en la definición de sistema, obviamente se tiene un objetivo preestablecido y común: sufragar los gastos del Estado; también tiene un conjunto de elementos: los tributos o impuestos. Pero se puede llegar a decir que se



tiene un orden específico y enlaces entre los mismos, en el sentido de que se presenten claros, nítidos, sin superposiciones ni doble imposiciones.

Cuando se piensa en la cantidad de imposiciones que cada día se soporta con las actividades más simples y rutinarias: impuesto al tabaco, Impuesto al Valor Agregado, subsidio al consumo energético, son sólo algunas de ellas y que, sin ser conscientes, se satisfacen al comprar cigarrillos, cargar combustible o simplemente encender la luz de los hogares u oficinas.

Este pandemónium tributario, más que sistema se debe hablar de régimen tributario, toda vez que estos se imponen en forma inorgánica, sin orden ni investigación de causas, con el sólo objeto de lograr más fondos. Así, desde un punto de vista ideal, los tributos vigentes parecen alejarse de lo que se ha denominado sistema, para acercarse más a lo que se ha definido como régimen, pues resulta difícil conciliar en la práctica los objetivos, muchas veces discrepantes que se persiguen con los distintos impuestos. Por ello el concepto de sistema tributario, más que una meta o aspiración, debe entenderse como una explicación, ideal, de algo existente. A continuación se conocerán los sistemas tributarios existentes.

#### A. Sistemas racionales e históricos

Ahora bien ese aparente caos tributario, régimen para unos, sistema para otros, tiene un cierto orden, una cierta armonía de dos tipos:



- a. El racional: cuando es el legislador quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleados, y
- b. El histórico, cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica.

Este hecho explica que por primitiva que sea la hacienda de un país, siempre existe cierta armonía entre los diversos impuestos. 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 que medida cada uno de ellos realiza su respectivo aporte.

Se ha señalado con acierto que la imposición que hoy existe en cada uno de los países es el resultado de un proceso histórico que en realidad, no puede hablarse de que fue planeado y realizado un sistema tributario meditado, orientado estrictamente hacia las metas de política económica consideradas como obligatorias del Estado, de la generalidad, que tampoco en el futuro se andará de esta forma; esto debe tenerlo bien claro todo contemplador realista.

En este sentido, se sostiene que los factores económicos influyen sobre el desarrollo de la estructura de dos maneras. A medida que la estructura de la economía cambia con el desarrollo económico, la naturaleza de las bases imponibles cambia también, y



con ella las manipulaciones fiscales a las que puede sujetarse el sistema de rentas generadas. Además los objetivos económicos de la política fiscal varían con las distintas etapas del desarrollo económico, como varían también los criterios económicos y por los que ha de juzgarse una buena estructura impositiva

En realidad cuando se mencionan los sistemas racionales, en cuyo límite se encuentra la utopía del impuesto único, se hace una referencia a las metas a las cuales debe aspirar la imposición, o quizás, a un sistema tributario ideal al cual deben tender los positivos, con olvido de que estos últimos no pueden desvincularse de las características de la estructura económica porque son la expresión de una sociedad.

#### B. El sistema de la sociedad tradicional

Al respecto el autor Ferreiro Lapatza expone que: “Entre los sistemas positivos históricos que se formaron en Europa continental hay dos tipos básicos que se reconocen como más o menos puros, en primer término, el sistema de los impuestos objetivos que existían en Francia en el siglo XIX, y también, en forma más o menos perfecta, en los Estados del sur de Alemania, hasta que se estableció el impuesto a la renta de tipo prusiano. El sistema francés estaba estructurado sobre las cuatro viejas, que se completa con un número importante de gravámenes sobre la circulación y el consumo (al licor, gasolina etcétera)”<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Ibid.; pág. 25



El ingreso principal del soberano consistía en una parte de la producción bruta, vale decir, impuestos directos. Durante esta primera etapa los ingresos del gobierno proceden principalmente de fuentes no impositivas; impuestos directos tradicionales a menudo pagados en especies, y en menor escala por impuestos indirectos. La resistencia de terratenientes y señores feudales a la creciente centralización del poder político, el auge del comercio y la difusión del uso del dinero provocaron una reducción de la tributación directa tradicional; lo que es lógico, por otra parte, se observa que aquélla es relativamente elástica al ingreso personal. Como el gobierno, necesitaba abundantes recursos en esta fase, optó por alcanzar a los comerciantes en ascenso. Así junto a los aranceles y peajes tradicionales, aplicó nuevos impuestos indirectos (a las ventas, al consumo, al volumen de operaciones, etc.). También aplicaba derechos sobre el comercio exterior que, en un primer momento, se incrementaron más rápidamente que los impuestos indirectos internos. Esta es, pues, una etapa en la cual se incrementó la imposición indirecta y decayó la imposición directa tradicional.

Este sistema, que se mantuvo casi hasta la primera guerra mundial, alcanzaba en forma bastante completa e independiente a todos los hechos que se pueden elevar a rango imponible, mediante los cuales se manifiesta la capacidad contributiva. En otras palabras, alcanza en forma completa las formas en que se exteriorizan el patrimonio, la renta y el consumo, mediante tributos independientes sin tener en cuenta las condiciones personales del contribuyente. El segundo sistema que se caracteriza es el de impuestos personales, que reposa no ya en distintas fuentes tributarias, desvinculadas las unas de las otras, sino en la persona como centro de relaciones



jurídicas. De ahí, entonces que estos sistemas se estructuren sobre la base de un impuesto progresivo a la renta global de las personas físicas, complementado con impuestos al patrimonio y a la herencia. Se sostiene que las estructuras económicas atraviesan distintos estadios o etapas. El primero es el de la sociedad tradicional. Esta es esencialmente agraria, controlada políticamente por intereses ligados a la propiedad rural, cuyo ingreso nacional se basa en la producción primaria (agricultura, ganadería, minería, pesca y silvicultura), analfabeta, descentralizada, y cuya población se halla empeñada en resolver asuntos de tipo regional o local, o de las dos índoles.

C. La segunda fase, el desprendimiento de la sociedad tradicional

En esta fase la moneda, el comercio y el transporte se desarrollan, la tecnología y la ciencia introducen una ola de secularismo y de progreso. La aristocracia terrateniente regional se enfrenta a dos amenazas, una externa de conquista o penetración y otra interna debido a las crecientes fuerzas de los comerciantes. A veces estas presiones se combinan y fusionan las regiones en un Estado, pero, de cualquier forma, el gobierno se centraliza cada vez mas, se unifica. La tercera etapa o fase es la de adopción de la modernidad.

D. El sistema fiscal durante la adopción de la modernidad

En esta etapa la imposición directa tradicional se contrajo aún más, los impuestos indirectos al comercio exterior (derechos aduaneros) se mantuvieron constantes, en



tanto que los impuestos indirectos internos experimentaron un incremento y, hacia el final de esta fase, se aceleraron, de tal suerte que estos últimos recursos sobrepasan holgadamente a los primeros. En esta etapa disminuyó la importancia de la imposición indirecta al comercio exterior, se mantuvo constante el volumen de los impuestos indirectos internos, pero se incrementó notablemente la imposición directa, basada ahora en gravámenes progresivos a la renta. Sin embargo, la sujeción de los beneficios de las sociedades al impuesto a la renta y la aplicación del impuesto a las ventas o a las cifras de los negocios, impidió determinar exactamente el crecimiento neto de la imposición directa en relación a la indirecta, en razón de que por efecto de la traslación dichos gravámenes pudieron integrar una u otra categoría de tributos, según, las condiciones del mercado. De todas maneras al ser los sistemas tributarios una consecuencia de factores productivos, geográficos, políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos, cuando el teórico actúa armonizando la estructura tributaria, no hace mas que recibir la esencia tributaria tal como en ese momento histórico se presenta y darles la máxima racionalidad posible.

## **1.2. Los tributos**

Si bien no existe una teoría general de la tributación avalada universalmente por todos los autores, las doctrinas italiana y alemana han tratado de hacerlo satisfactoriamente, ya que algunos no están de acuerdo con esta afirmación y se circunscriben y consideran únicamente, a los distintos sistemas impositivos nacionales, con las connotaciones político económicas, que se limitan en tiempo y espacio y por su parte,



los que convergen en la idea de una teoría general, aíslan el sustrato jurídico común con conceptos generales, sin tener en cuenta las aplicaciones prácticas ya que dejan su estudio a la ciencia de las finanzas y otras disciplinas.

El carácter publicístico del tributo aceptado actualmente, está concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. Por su parte, el autor Blumenstein citado por Calvo Ortega, define: "tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma"<sup>4</sup>

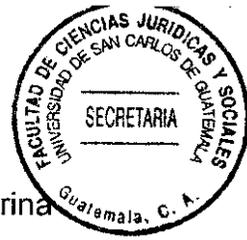
Continúa el citado autor: "Anteriormente las teorías privatistas concebían el impuesto como un derecho o carga real similar a la "*obligatio ob reb*" del derecho romano limitándolo al gravamen inmobiliario"<sup>5</sup>. "La doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares donde el primero proporcionaría servicios públicos y los otros los medios pecuniarios para solventarlos, trasladando al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o precio del seguro derivando en una interpretación de orden privado"<sup>6</sup>. 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

---

<sup>4</sup> Calvo Ortega, Rolando. **Curso de derecho financiero I. Derecho tributario (parte general)**, pág. 25.

<sup>5</sup> Ibid. pág. 26.

<sup>6</sup> Ibid. pág. 28.



de su derecho de soberanía o del poder de imperio tal cual lo acepta la doctrina moderna del derecho financiero del país.

El autor Griziotti, citado por Calvo Ortega, quien intenta conciliar las doctrinas contractualista y publicista admitiendo: "el elemento unilateral del tributo como consecuencia de la soberanía del Estado y lo complementa con la aquiescencia del contribuyente manifestada a través del cuerpo electoral. Esta condición, así como la capacidad contributiva siendo éste un requisito para fundamentar el poder tributario del Estado que excede el campo jurídico y se centra sobre el de las finanzas que no admite la segregación y consideración independiente del aspecto jurídico integrado en el concepto jurídico de actividad financiera".<sup>7</sup>

De acuerdo a esto la coerción que ejerce el Estado es elemento primordial del tributo ya que es creado sólo por su voluntad soberana, prescindiendo de la voluntad individual y motivo de distingo de los ingresos de tipo patrimonial.

El autor Calvo Ortega dice que "los tributos son prestaciones obligatorias que constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones..."<sup>8</sup>. Si bien el poder de imperio estatal y la amenaza coercitiva que practica para que las prestaciones tributarias sean cumplidas por los contribuyentes, se estima que a ese derecho estatal corresponde un correlato en

---

<sup>7</sup> Ibid. pág. 29.

<sup>8</sup> Carrera Raya, Francisco. **Manual de derecho financiero**, pág. 35.



cuanto a la satisfacción, cuantificación y calidad de los rubros comprendidos en el tributo.

También el autor Calvo Ortega ha sostenido que: "los impuestos no nacen de una relación contractual entre fisco y habitantes sino que es una vinculación de derecho público"<sup>9</sup>, y que: "no hay un acuerdo de voluntades ya que la imposición de impuestos y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública"<sup>10</sup>. Correlativamente ha dicho que " la satisfacción de los impuestos es una obligación de justicia que impone la necesidad de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado y la subsistencia de la república"<sup>11</sup>.

La competencia tributaria consisten en el poder de recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador, en el caso de Guatemala, es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) establecida en la Ley Orgánica de la SAT, quien tiene jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional y ejerce la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización, de todos los tributos internos y aquellos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administren y recauden las municipalidades.

---

<sup>9</sup> Ibid; pág. 36.

<sup>10</sup> Ibid. pág. 36.

<sup>11</sup> Ferreiro Laplatza, Juan José. **Curso de derecho financiero español**, pág. 98.



Por su parte, el poder tributario es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones, es decir que ese poder lo posee el Estado de Guatemala. De conformidad con algunos autores consultados, el tributo no tiene como elemento característico la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para satisfacer sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas, pues establecen que si bien es su fin principal, no es el inicio ya que en algunos impuestos se busca obtener objetivos extrafiscales como los derechos aduaneros, o de actividades nocivas para la comunidad, de lo cual resaltan ciertas características jurídicas del tributo:

- a. Grava normalmente una determinada manifestación de capacidad económica.
- b. Constituye el más típico exponente de los ingresos públicos.
- c. Es un recurso generalmente de carácter monetario.
- d. No constituye la acción de un ilícito.

La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa por un lado supremacía y por otro lado, sujeción; es decir que la existencia de un ente que se coloca en un plano superior, preeminente y frente a él a una masa indiscriminada de individuos ubicado en un plano inferior.

Por lo tanto, la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes necesarios para tal objeción; pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado, ni un derecho a exigir prestaciones formales, sino por el contrario,



no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada como un status de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial, y eso significa el sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un deber tributario, sino simplemente un estado de sujeción, como se mencionó anteriormente.

### **1.3. Definición, naturaleza y características de los tributos**

Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública, como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

Desde tiempos lejanos, el hombre tiende a vivir en sociedad y esta vida colectiva engendra necesidades distintas de las que tiene el individuo considerado en su situación aislada. Se ve de esta manera que cuando el ser humano se integra a una colectividad, esa reunión de individuos supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse de forma recíproca, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia. Estos ideales dan lugar a las necesidades públicas, para las cuales los tributos empiezan a tomar una parte importante en ese conglomerado social.



De manera que, como esas necesidades son de imposible satisfacción mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado debe y tiende a buscar a alguien que aúne tales esfuerzos. Desde los comienzos de la vida comunitaria, se nota la predisposición a subordinarse a un jefe, patriarca, jeque, caudillo, cacique o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente, algo como el poder de imperio, para que dé solución a los problemas comunes de los grupos constituidos. De esa forma, con la evolución que trajeron el paso de los siglos, las agrupaciones crecieron y se perfeccionaron convirtiéndose en Estados, mediante la conjunción de cinco elementos que son: población, territorio, soberanía, gobierno, y orden jurídico.

Es así como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de la necesidad general de la población, como la defensa de su territorio, la administración de la justicia, la educación, salud pública, ornato, etcétera, y para satisfacer esas necesidades, por prestación de servicios correspondientes, es menester para la población que conforma ese Estado, realizar erogaciones que suponen los ingresos percibidos dentro de ese territorio.

Es así como nace la necesidad del Estado de efectuar gastos, y para esto es evidente que debe contar con los medios pecuniarios para afrontar tales erogaciones y debe crearse entonces la figura del tributo. Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para obtener los medios económicos que le permitan



realizar sus fines, entre los que se encuentran: la prestación de servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales de la población.

Corresponde entonces a la ciencia económica establecer los tributos y las consecuencias para la individualización de las fuentes de los ingresos y gastos, pero es competencia exclusiva del jurista, el estudio de los instrumentos establecidos en el derecho, para procurar el dinero al ente público para que éste lo administre y lo gaste en la realización de los actos considerados como útiles o necesarios para el ente por sí mismo cumpla con sus fines institucionales. Tales actos hacen necesario evidentemente, desembolso de dinero, bien para el pago de las retribuciones a las personas físicas que trabajan para el ente público, o bien para la remuneración de quienes desarrollan una actividad del ente en virtud de una relación contractual, o bien que suministran al mismo ente, los bienes necesarios para que consiga sus fines, como la construcción de edificios, carreteras, puentes; y para el desarrollo de toda actividad en general que debe realizar, por ejemplo, subvenciones a favor de determinadas instituciones, indemnizaciones por expropiaciones originadas para la utilidad pública, etcétera.

### **Naturaleza y características de los tributos**

Un tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares, que presenta los siguientes rasgos que los identifican:

- a. **Carácter coactivo:** El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura y supone que el tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago. Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, en derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales.
- b. **Carácter pecuniario:** Si bien en sistemas premodernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio. En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento, las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor.

- c. **Carácter contributivo:** El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines. El federalista justificaba la atribución de la potestad impositiva a los poderes públicos afirmando que: el dinero ha sido considerado, con razón, como el principio vital del cuerpo político, como aquello que sostiene su vida y movimiento y le permite ejecutar sus funciones más vitales. El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora, como las multas. Pese a que el principal objetivo de los tributos sea la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines, que en casos concretos pueden prevalecer sobre los contributivos.

#### **1.4. Tipos de tributos**

El autor Einaudi, citado por Ferreiro Laplatza manifiesta que: "toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de la que corresponde a un útil instrumento de estudio y aclaración"<sup>12</sup>. Las clasificaciones corrientes tienen su origen en la ciencia de las finanzas de la cual han derivado al

---

<sup>12</sup> Ibid, pág. 46.



ordenamiento jurídico ahondando en aspectos políticos, económicos o sociales antes que en los caracteres jurídicos.

En el aspecto jurídico todas las contribuciones tienen su fundamento en el poder tributario del Estado con las diferencias que radican en el hecho determinante del tributo. No es fácil establecer la separación entre las diferentes categorías de tributos; principalmente cuando se trate de caracterizar la tasa ya que es dificultoso distinguirla del impuesto en algunos casos y de las contribuciones especiales en otros.

Al respecto, se ha especificado que si bien tasas e impuestos son dos cosas distintas lo son como pueden serlo dos especies de un mismo género, que es el de las contribuciones o derechos fiscales. Por su parte Luis Cazorla Prieto manifiesta que: “actualmente, la diferenciación es tenida en cuenta sin referirse al propósito de obtener ingresos o a la cobertura de gastos generales del Estado o cargas públicas porque en el Estado moderno el impuesto puede tener finalidades preponderantes o exclusivamente de orden extrafiscal”.<sup>13</sup> En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos las siguientes figuras tributarias: el impuesto, la tasa, el arbitrio y la contribución especial. Continúa el citado autor diciendo que: “aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria, cada país presenta determinadas particularidades, destacando Alemania, donde el Derecho tributario se limita a la regulación de los impuestos”.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Cazorla Prieto, Luis. **Derecho financiero y tributario**, pág. 22.

<sup>14</sup> Ferreiro Laplatza. **Ob. Cit.**; pág. 87.



Los autores Eduardo González y Estuardo Lejeune manifiestan al respecto que: “Las contribuciones sociales a la Seguridad Social y otras similares son consideradas tributos por algunos Estados, como México o Brasil. Por el contrario, Bolivia, Ecuador, España o Italia se encuentran entre los países que no las consideran como tales. En Argentina, la mayor parte de la doctrina adhiere a la consideración de su naturaleza tributaria, aunque no es una cuestión pacífica”<sup>15</sup>. En otros sistemas tributarios pueden existir categorías adicionales, según los citados autores: “como la figura del préstamo obligatorio (empréstimo compulsório) reconocido por el Artículo 148 de la Constitución de Brasil de 1988 y que el Supremo Tribunal Federal declaró de naturaleza tributaria”.<sup>16</sup>

En Guatemala, se clasifican los impuestos como directos en indirectos; y es de esta forma como se definen:

- A. Impuestos directos: Son impuestos directos los que el Estado, mediante procedimientos de su legislación tributaria, determina la capacidad contributiva en relación a las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por un contribuyente. Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava también situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes. Estos a su vez se subdividen en: impuestos reales e impuestos personales.

---

<sup>15</sup> Gonzalez Suarez, Eduardo y Lejeune Valcarcel Estuado. **Derecho tributario I y derecho tributario II**, pág. 76.

<sup>16</sup> **Ibid.** pág. 79.



- a. Los impuestos reales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. En principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su especial situación, por ejemplo: El Impuesto sobre la Renta, el Impuesto Único sobre Inmuebles y el Impuesto de Solidaridad.
  - b. Los impuestos reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el Impuesto sobre Circulación de Vehículos, el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a Importaciones, Exportaciones, el Impuesto al Cemento, Impuesto a los Licores y el Impuesto a los Cigarrillos, etcétera.
- B. Impuestos indirectos: Son aquellos que gravan la riqueza no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata. En este impuesto se percibe por ocasión de ciertos actos de la vida económica y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente. En estos, no se grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por persecución. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son totalmente distintas, es decir que el legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladará el impuesto al pagador. En este tipo de impuestos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, sujeto pasivo, lo trasladará a un tercero, es decir a un sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.



Estos impuestos a su vez se subdividen en: Impuestos sobre actos, e impuestos sobre el consumo:

- a. Impuestos sobre actos son los que recaen sobre las operaciones que son parte del proceso económico, como los impuestos de exportación o impuesto del timbre fiscal.
- b. Impuestos sobre el consumo, son lo que pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias, y se encuentran cuando el gravamen se establece por la realización de la última fase del proceso económico que se está gravando, cuando se realizan operaciones destinadas al consumo. Un ejemplo de estos puede ser el impuesto a los derivados del petróleo.

Según el autor Martín Queralt: “existen distintas concepciones para clasificar los impuestos en directos e indirectos. De ellas, las más usuales son:

- Aquella que indica que son directos los impuestos que se aplican sobre la renta y el patrimonio, y son Indirectos aquellos que gravan el consumo.
- Aquella que indica que son directos los impuestos en los que el contribuyente de iure (aquel que la ley designa como responsable del ingreso del tributo al fisco), es el mismo que el contribuyente de facto (quien soporta la carga impositiva), al tiempo que considera indirectos a aquellos impuestos que presentan una traslación de la carga impositiva del contribuyente de iure al contribuyente de facto<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> Martín Queralt, José Alfredo, y Armando Cayón Galiardo. **Manual de derecho tributario**, pág. 23.



Si bien esta traslación puede presentarse en distintos sentidos (hacia adelante si se la traslada a los clientes; hacia atrás, si se la traslada a los factores de la producción; lateral, si se la traslada a otras empresas), debe considerarse, a los fines de esta concepción de impuesto indirecto, sólo la traslación hacia adelante. Esta posición es ampliamente difundida, pero presenta asimismo aspectos muy discutidos, en el sentido de que es muy difícil determinar quién soporta verdaderamente la carga tributaria y en qué medida. No obstante, esta definición suscita las más interesantes discusiones sobre los efectos económicos de los impuestos.

- C. Impuestos progresivos y regresivos: Una cualidad importante de los sistemas de impuestos es cómo varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto. Normalmente esta base imponible es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico. Según la variación de la cuantía porcentual del impuesto estos se clasifican en:
- a. Impuestos Planos, cuando el porcentaje no es dependiente de la base imponible o la renta del individuo sujeto a impuestos.
  - b. Impuesto progresivo, cuando a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base.
  - c. Impuesto regresivo, cuando a mayor ganancia o mayor renta, menor el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible.



Los impuestos progresivos reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Esto puede ser visto como algo bueno en sí mismo o puede ser hecho por razones pragmáticas, ya que requiere menores registros y complejidad para personas con menores negocios. A veces se califica de impuesto progresivo o regresivo a un impuesto cuyos efectos puedan ser más favorables o desfavorables sobre las personas de rentas menores, pero este uso informal del término no admite una definición clara de regresividad o progresividad.

La discusión sobre la progresividad o la regresividad de un impuesto está vinculada al principio tributario de equidad, que a su vez remite al principio de capacidad tributaria o contributiva. Por ejemplo, la Constitución de la Nación Argentina en su Artículo 16 reza: La igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas, lo que la doctrina entendió como igualdad de esfuerzos o igualdad entre iguales.

Se desprende así el concepto de equidad horizontal y vertical del impuesto. La equidad horizontal indica que, a igual renta, consumo o patrimonio, los contribuyentes deben aportar al fisco en igual medida. La equidad vertical indica que, a mayor renta, consumo o patrimonio, debe aportarse en mayor medida, es decir, a tasas más altas, para conseguir la igualdad de esfuerzos. Basándose en este último concepto, es que se ha generalizado el uso del término regresividad para calificar a los impuestos que exigen un mayor esfuerzo contributivo a quienes menos capacidad tributaria tiene. Es el caso del Impuesto al Valor Agregado, que siendo un impuesto plano en su alícuota, al gravar productos de primera necesidad impone un esfuerzo tributario mayor a las clases bajas.

## 1) Las tasas

Esta categoría tributaria también deriva del poder de imperio del Estado, con 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, se puede 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. Se destaca especialmente el carácter obligatorio de la tasa; no es una prestación voluntaria o facultativa ya que lleva siempre implícita la coerción y la compulsión hacia el responsable ya que desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aún 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 tener 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. Teniendo 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. Tanto los autores Giuliani Fonrouge como Giannini, citados por Cortés 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>18</sup>

A pesar de lo didáctico de la explicación es dificultoso reconocerlo en la práctica ya que cada vez es mayor la participación del Estado en la economía. De allí es que surjan situaciones intermedias (en parte impuestas y en parte negociables) y se haga complicado establecer que hay de voluntad en distintos casos. Generalmente se denominan tasas a los tributos que gravan la realización de alguno de los siguientes hechos imponibles:

- La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.
- La prestación de servicios públicos.
- La realización de actividades en régimen de Derecho público.

---

<sup>18</sup> Cortes Domínguez, Martín. **Ordenamiento tributario español**, pág. 45.

Según el autor Martín Queralt: “México emplea el término derechos, pero su Código Fiscal federal los define de forma similar a ésta. Otros Estados dan un nombre diferente a estos tributos en función del hecho imponible concreto, de entre los arriba expuestos, que gravan”.<sup>19</sup> Continúa el citado autor manifestando que: “El Código Tributario boliviano de 2003 distingue entre la patente municipal, que grava el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público y la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas; y la tasa, que grava los supuestos en los que la administración presta un servicio o realiza actividades sujetas a normas de Derecho Público”.<sup>20</sup> En el caso de Chile, el citado autor diferencia entre: “las tasas por prestaciones públicas y los derechos habilitantes, una construcción doctrinal que hace referencia a los casos en el pago del tributo faculta al contribuyente para la realización de una actividad que de otro modo estaría prohibida”.<sup>21</sup> Finalmente, para Queralt; el Código Tributario del Perú: “tras recoger el concepto de tasa, las clasifica en arbitrios (por la prestación de un servicio público), derechos (por la prestación de un servicio administrativo o el uso de un bien público) y licencias, equivalentes a los derechos habilitantes chilenos”.<sup>22</sup>

En Guatemala, las tasas son conocidas como ingresos monetarios percibidos por el Estado o un ente público, en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga y al mismo tiempo beneficia a la sociedad en general, éstas poseen las siguientes características:

---

<sup>19</sup> Ibid. pág. 47.

<sup>20</sup> Ibid. pág. 51.

<sup>21</sup> Ibid. pág. 53.

<sup>22</sup> Ibid. pág. 54.



- El servicio debe prestarse a petición del usuario, es decir el carácter voluntario de la misma.
- El servicio lo debe prestar el Estado o sus dependencias, descentralizadas, autónomas, o la municipalidad.
- El cobro debe fundamentarse en una ley formal aprobada por el Congreso de la República.
- En el caso de las municipalidades, la determinación y cobro de tasas y contribuciones especiales las fija y las establece la corporación municipal, establecido en el Artículo 72 del Código Municipal y en los Artículos 239 y 255 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Las tasas se dividen de la siguiente manera:

- por otorgamiento de documentos públicos
- por servicio de instrucción pública
- por servicio de energía eléctrica pública
- por servicio de transporte
- por servicio de correos
- por servicio de publicaciones
- por registro de propiedades
- por peaje
- por licencia de conducir
- por portación de armas

## 2) Contribuciones especiales

Las contribuciones especiales o contribuciones de mejora son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

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 de mejoras por considerar que gravámenes generales incluidos en esta categoría 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 caso de utilización de caminos públicos. Giuliani Fonrouge citado por Cortés, respecto a las contribuciones especiales: "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".<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Ibid. pág. 56.



Según esta interpretación amplia, el concepto de contribución especial incluye la contribución de mejoras por valorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, también se pagan por el equivalente del beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir que la contribución especial se paga no por el servicio que presta el Estado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de éste servicio.

Las contribuciones especiales se clasifican en: contribuciones por mejoras, y contribuciones por seguridad social.

- a. Contribuciones por mejora son aquellas proporcionales al beneficio especificado, derivado, destinado a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para la utilidad común. Como ejemplo se pueden mencionar las contribuciones por mejoras que cobra la municipalidad de Mixco, para financiar determinadas obras que realiza como asfalto de calles, viaductos, puentes, adoquinamiento, mejora de parques, etcétera.
- b. Contribución por seguridad social es la prestación acerca del patrono y trabajadores integrantes de los grupos beneficiarios, destinada a la financiación del servicio de previsión social. Como ejemplo se puede mencionar los servicios que presta el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social que se sostiene con el aporte obligatorio de patronos y trabajadores.

### 3) El impuesto

De conformidad con el Artículo 11 del Código Tributario, el cual regula que el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente. La característica principal del impuesto es su obligatoriedad. Los impuestos son generalmente calculados con base en porcentajes, llamados tasas de impuestos o alícuotas, sobre un valor particular, la base imponible. Un impuesto ad valorem es aquel para el cual el impuesto base es el valor de un bien, servicio o propiedad. Los impuestos de ventas, tarifas, impuestos de herencia e impuestos al valor agregado son diferentes tipos de impuestos ad valorem. Un impuesto ad valorem es generalmente aplicado al momento de una transacción (impuesto al valor agregado), pero puede ser aplicado también anualmente o en conexión con un evento especial (impuesto a la herencia). La alternativa al impuesto ad valorem es un impuesto de tasa fija, donde la tasa base es la cantidad de algo, sin importar su precio: por ejemplo, en el Reino Unido un impuesto es recaudado sobre la venta de bebidas alcohólicas y es calculado sobre la cantidad de alcohol vendido en vez del precio de la bebida.

En Guatemala, se distinguen los siguientes elementos del impuesto:

- a. Hecho imponible: Aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria. Son hechos imponibles comunes la obtención de una renta, la venta de bienes y la prestación de servicios, la propiedad de bienes y la



titularidad de derechos económicos, la adquisición de bienes y derechos por herencia o donación.

- b. Sujeto pasivo: es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Se distingue entre contribuyente, al que la ley impone la carga tributaria y responsable legal o sustituto del contribuyente que está obligado al cumplimiento material o formal de la obligación.
- c. Base imponible: es la cuantificación y valoración del hecho imponible y determina la obligación tributaria. Se trata de una cantidad de dinero, pero puede también tratarse de otros signos, como el número de personas que viven en una vivienda, litros de gasolina, litros de alcohol o número de cigarrillos.
- d. Tipo de gravamen: es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable.
- e. Cuota tributaria: Aquella cantidad que representa el gravamen y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible.
- f. Deuda tributaria: es el resultado de reducir la cuota con posibles deducciones y de incrementarse con posibles recargos.



#### 4) El arbitrio

El Artículo 12 del Código Tributario regula la figura del arbitrio, estableciendo que éste es un impuesto decretado por la ley, a favor de una o varias municipalidades.

## CAPÍTULO II

### 2. La capacidad tributaria

La capacidad tributaria es la aptitud legal de un sujeto para ocupar la posición de deudor al interior de la obligación tributaria. En el caso específico de los impuestos, la presencia de la capacidad tributaria varía según se trate del aspecto subjetivo del hecho generador y del contribuyente. La capacidad contributiva es la aptitud económica para soportar una determinada carga tributaria. La presencia de la riqueza económica justifica la aplicación del impuesto. La riqueza económica y la persona que la detenta son dos aspectos de una sola realidad. Desde este punto de vista se puede sostener que el principio de capacidad contributiva tiene un aspecto objetivo y subjetivo. El aspecto objetivo consiste en la manifestación de riqueza económica que pasa a ser objeto de imposición, tal como sucede con la renta, patrimonio y consumo.

El aspecto subjetivo apunta a la persona que es titular de la riqueza que pasa a ser sometida a una carga tributaria. En este punto se puede sostener que la capacidad contributiva juega diferentes roles según se trate del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o del contribuyente. Con cierta frecuencia se suele identificar el aspecto personal del presupuesto con la figura del contribuyente. Se trata de conceptos diferentes que es conveniente aclarar, sin embargo a continuación se estudiará ambas figuras, procurando destacar las principales diferencias. El principio de capacidad contributiva se encuentra íntimamente vinculado con el aspecto subjetivo de la hipótesis



de incidencia. La política fiscal determina el hecho gravado (renta, patrimonio o consumo) e identifica al autor del mismo. Acto seguido el legislador procede con el diseño del hecho gravado, detallando los aspectos objetivos y subjetivos, entre otros. En principio debe existir una coincidencia entre el titular de la riqueza económica y el aspecto subjetivo del presupuesto. Tratándose de la imposición a la renta y patrimonio el principio de capacidad contributiva suele encontrarse presente, en la medida que la persona que es titular de la riqueza económica es señalada por la ley como contribuyente.

En la imposición al consumo se puede o no advertir la presencia del principio de capacidad contributiva a la hora que el legislador delimita al contribuyente. En el caso de un impuesto que grava la concurrencia a los espectáculos, el público consumidor (poseedor de capacidad contributiva) se puede encontrar como contribuyente. Por otra parte, al estudiar el impuesto al valor agregado conocido como IVA, se puede establecer que en este impuesto también se afectan los consumos, de tal modo que la capacidad contributiva descansa en el consumidor final. Sin embargo, por razones de conveniencia para el trabajo de recaudación por parte de la Administración Tributaria, la ley suele considerar como contribuyente al prestador del servicio (entidad organizadora del espectáculo), el mismo que, en rigor, no es el poseedor de la capacidad contributiva. En materia de impuestos la capacidad contributiva se encuentra íntimamente vinculada con el aspecto subjetivo del presupuesto. La capacidad contributiva se relaciona con la figura del contribuyente, sobretodo en los impuestos a la

renta y sobre inmuebles. La capacidad contributiva no necesariamente se vincula con el contribuyente cuando se trata de los impuestos al consumo.

## **2.1. Aspecto subjetivo del tributo y la figura del Estado**

Se trata de la descripción legal de la persona que va a realizar el hecho gravado, de tal modo que se encuentra, ante una cuestión anterior al tema de la obligación tributaria. En este sentido no es pertinente traer a colación la figura de la capacidad tributaria, la misma que supone una obligación tributaria. “Luego que la ley describe el hecho imponible, se debe regular la obligación tributaria. Recién entonces entra a tallar la capacidad tributaria para que el legislador señale los sujetos que pueden ocupar la posición de contribuyente: personas naturales, personas jurídicas, consorcios que llevan contabilidad independiente, sucursales en el país de matrices constituidas en el exterior, etc”<sup>24</sup>. La capacidad tributaria está ausente en el diseño del aspecto subjetivo del hecho generador. Más bien la capacidad tributaria se encuentra presente en el diseño legal del contribuyente.

### **La figura del estado**

El Estado es el poder político organizado dentro de un país y se encuentra compuesto por muchas entidades tales como los órganos de gobierno, entidades constitucionales autónomas, empresas públicas, etc. Cada uno de estos sujetos recibe diferente

---

<sup>24</sup> Martínez Lago, Marco Antonio, **Manual de derecho presupuestario**, pág. 27.



tratamiento según se les aprecie desde la perspectiva del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o desde el ángulo del contribuyente. En el caso de impuestos el autor del hecho gravado suele ser un agente económico, perteneciente al sector privado, sea una persona natural o empresa que obtiene rentas, posee patrimonios o incurre en consumos. En el caso muy especial de las empresas estatales (sector público), estos actores también participan en la economía y pueden obtener ingresos, gozar de patrimonios y realizar consumos. Todos estos agentes económicos (pertenecientes al sector privado o público) pueden ser considerados dentro de los aspectos subjetivos de la hipótesis de incidencia relativa a impuestos.

Si se trata de contribuciones y tasas el autor del hecho generador de la obligación tributaria tiene que ser, en principio, un determinado órgano de gobierno cuya actuación genera beneficios a un sector de la población o constituye un servicio individualizado. En principio es impensable que un agente económico del sector privado pueda ser considerado dentro de los aspectos subjetivos del presupuesto que se refiere a contribuciones y tasas. El contribuyente, en la generalidad de los casos, son sujetos que pertenecen al sector privado: personas naturales y personas jurídicas. Por excepción se pueden considerar como contribuyentes a ciertos sujetos que pertenecen a la esfera estatal, tales como las empresas estatales.

En principio es muy difícil pensar que un órgano de gobierno pueda ser contribuyente y que resulte obligado al cumplimiento de una determinada prestación tributaria a favor de otra entidad estatal, toda vez que desde el punto de vista de las finanzas públicas se



estaría distorsionando la figura del tributo, en el entendido que los impuestos, contribuciones y tasas son medios para que básicamente el sector privado financie la actividad estatal.

Dentro de los aspectos subjetivos referente a impuestos se pueden encontrar personas naturales y empresas privadas. Por excepción también se incluyen a las empresas estatales. En las contribuciones y tasas ocurre que dentro del aspecto subjetivo del presupuesto se encuentran fundamentalmente los órganos de gobierno. Contribuyentes son los agentes económicos pertenecientes al sector privado, tales como las personas naturales y empresas; además del caso particular de las empresas estatales. Es muy difícil que el contribuyente pueda ser un órgano de gobierno.

## **2.2. La función personal de la capacidad tributaria**

La persona que se encuentra dentro del aspecto subjetivo de la capacidad tributaria, así como la persona que ocupa el lugar del contribuyente cumplen diferentes funciones. Atendiendo a consideraciones de finanzas públicas, el legislador determina el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. Para el Estado los impuestos son ingresos derivados, en la medida que el sector privado genera riqueza económica y parte de ésta se transfiere al Fisco para financiar su actividad. Entonces la atención del legislador está puesta, de modo preferente, en los agentes económicos del sector privado, tales como las personas naturales y empresas, las mismas que van a ser ubicadas dentro del aspecto subjetivo del presupuesto.

En materia de contribuciones y tasas el interés del legislador apunta hacia la actividad de los órganos de gobierno que ejecutan obras especiales o prestan determinados servicios, los mismos que requieren un financiamiento especial. De este modo el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia consiste en la identificación legal de estos órganos de gobierno, para ser depositarios de un financiamiento tributario. En base a consideraciones de gestión pública el legislador determina al contribuyente. Luego de producido un hecho imponible nace la obligación tributaria. Para el legislador el problema es establecer el sujeto que habrá de cumplir con la tarea de llevar el monto del tributo al fisco.

Aquí entran a tallar los intereses de la Administración Tributaria, en la medida que se debe facilitar las labores de recaudación, fiscalización y cobranza. En los impuestos directos tales como el impuesto a la renta y el impuesto sobre inmuebles, la ley señala como contribuyente al titular de la riqueza económica. Se entiende que la persona que obtiene beneficios, debe asumir directamente los consiguientes costos. Las personas naturales que utilizan bienes y servicios del Estado obtienen ciertos beneficios (obtención de rentas y posesión de patrimonios) de tal modo que deben asumir los costos, como por ejemplo la retribución directa al fisco por la vía del pago personal del respectivo impuesto<sup>25</sup>. Es verdad que existe una tendencia contemporánea en cuya virtud el legislador recurre de modo intensivo a la figura del agente de retención para facilitar la tarea de recaudación a la Superintendencia de Administración Tributaria.

---

<sup>25</sup> Palao Taboada, Carlos, **Derecho financiero y tributario**, pág. 36.



De este modo el sujeto que paga la renta al proveedor del capital o trabajo finalmente es la persona encargada de llevar el monto del tributo al fisco. Por ejemplo si Juan presta dinero (capital) a una empresa, el contribuyente es Juan. Los intereses del préstamo están gravados con el Impuesto a la Renta. Lo más probable es que la ley señale que la empresa deviene en agente retenedor del impuesto, de tal modo que esta compañía es la encargada de llevar el monto del tributo al fisco. En el caso de los impuestos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado el contribuyente puede ser o no el titular de la riqueza que es gastada. Para la política fiscal es claro que en el caso del IVA el hecho gravado es el consumo; o sea el gasto de la riqueza que posee el sujeto que compra un bien o servicio.

La incidencia del Impuesto al Valor Agregado apunta a la cabeza del consumidor final, de tal modo que el impacto del impuesto lo debe soportar éste. En esta línea de ideas cada persona natural que se comporta como comprador debería llevar el monto del tributo al fisco. Este esquema genera serias dificultades de recaudación, sobretodo para las personas naturales que resultarían obligadas a concurrir mensualmente a los bancos para pagar el impuesto. Además se generarían importantes brechas de evasión sobretodo en los países en vías de desarrollo que es donde suelen encontrarse preocupantes índices de informalidad.

Por razones de conveniencia para las labores de recaudación, control y cobranza de la Administración Tributaria es preferible que las empresas se encarguen de llevar el monto del tributo al Fisco. En este sentido las grandes empresas minoristas que venden



bienes o prestan servicios al consumidor final aplican y trasladan el impuesto a sus clientes, a través del cobro del precio; de tal modo que se convierten en perceptores del IVA. Luego las compañías cumplen con entregar al Fisco el monto del impuesto percibido. El enfoque jurídico es diferente. La ley considera que el hecho gravado es la venta o el servicio, de tal modo que el "autor" del hecho gravado es la persona que vende bienes o presta servicio.

Seguidamente la ley suele considerar como contribuyente a la misma persona que vende o presta el servicio, de tal manera que se satisfacen las exigencias de la política fiscal en el sentido que el sujeto encargado de llevar el monto del tributo al Fisco debe ser la persona que resulta más conveniente para los intereses de la Administración Tributaria. El aspecto subjetivo del presupuesto obedece a razones de finanzas públicas, mientras que la determinación del contribuyente responde a consideraciones de gestión pública. En materia de impuestos el legislador tiene un margen de opción variable, según se trate de regular al aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o contribuyente. El punto de partida es el hecho generador de la obligación tributaria. A partir de este dato ya queda prácticamente predeterminado el sujeto que va a quedar ubicado dentro del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia.

Por ejemplo en el caso de la imposición a la renta se tiene que el hecho gravado es la renta. El sujeto que obtiene dicho ingreso pasa a formar parte del presupuesto. Es así como se considera renta gravada a los honorarios profesionales, de tal modo que el abogado que obtiene ingresos derivados del ejercicio de su profesión debe ser



considerado dentro del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. El legislador no cuenta con mayores márgenes de opción para determinar a esta persona. De este modo, se está ante un enfoque de gestión pública, donde entran a tallar los intereses de la Administración Tributaria en su propósito de elevar la eficiencia de su actividad recaudatoria. Con relación a la tarea del legislador para determinar al contribuyente pueden existir opciones, de tal modo que el legislador evalúa las ventajas y desventajas de cada alternativa. Parece ser que en los impuestos indirectos es donde existe un mayor margen de discrecionalidad por parte del legislador.

El margen de discrecionalidad del legislador es menor cuando establece el aspecto subjetivo del presupuesto. El margen de discrecionalidad del legislador es un poco mayor cuando el legislador determina al contribuyente, sobretodo en el caso de impuestos indirectos.

### **2.3. Norma tributaria**

El aspecto subjetivo del presupuesto y el contribuyente se ubican en diferentes partes de la norma tributaria. Las normas tributarias tienen dos partes: supuesto y consecuencia. Dentro del supuesto se halla la hipótesis de incidencia. El presupuesto es la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria. Una hipótesis de incidencia comprende cuatro aspectos. El aspecto objetivo consiste en el hecho generador de la obligación tributaria. El aspecto subjetivo trata sobre el autor del hecho gravado. El aspecto espacial apunta a la dimensión territorial del hecho generador de la



obligación tributaria. El aspecto temporal se refiere a la fecha en que se entiende ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria. Para comenzar el diseño del presupuesto el punto de partida es el hecho generador de la obligación tributaria. A partir de este hecho central, la ley se va a dirigir a los demás aspectos de la hipótesis de incidencia. Para el autor Calvo Ortega: “en otras palabras, del hecho gravado se desprenden o configuran los otros aspectos de índole personal, espacial y temporal. Por tanto dentro del supuesto de la norma se encuentra el aspecto personal de la hipótesis de incidencia”.<sup>26</sup>

#### **2.4. Contribuyente**

Se debe recordar nuevamente que la ley tributaria tiene dos partes: supuesto y consecuencia. Al interior de la consecuencia se encuentra la obligación tributaria. A su vez dentro de la obligación tributaria se halla la figura del contribuyente. El aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia se ubica en el supuesto de la norma tributaria. En cambio el contribuyente aparece dentro de la consecuencia de la norma tributaria. La ley debe describir el hecho generador de la obligación tributaria y tiene que señalar al contribuyente. Estas tareas del legislador tienen ciertos matices. El aspecto subjetivo del presupuesto puede o no estar presente en la ley. Tratándose de impuestos podría ser que la ley de creación de esta clase de tributo no señale ni siquiera los perfiles básicos del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. En efecto a partir de la descripción legal del aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia se puede recurrir, en

---

<sup>26</sup> Calvo Ortega, *Ob. Cit.*; pág. 46.



ciertos casos, nada más que al razonamiento para conocer el aspecto subjetivo. Así sucede cuando la ley que regula el Impuesto a la Renta señala que renta es todo ingreso periódico que proviene de una fuente permanente.

Aunque la ley no lo dice de modo expreso, se entiende que los sujetos que obtienen estos ingresos periódicos pueden ser personas naturales o personas jurídicas. Tratándose de contribuciones y tasas, de alguna manera la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria suele llegar a cierto nivel de descripción de los perfiles básicos del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. Por ejemplo si se habla de los procesos judiciales, resulta tácito que el poder judicial viene a ser la entidad estatal específica cuya actuación genera una tasa. La ley tiene que señalar de modo expreso al contribuyente. En principio no cabe la posibilidad de conocer un contribuyente por inferencia (razonamiento) o por interpretación de las demás normas que forman parte de la ley tributaria.

Al imaginar que un legislador regula el impuesto al juego de lotería y simplemente señala que se encuentra gravado el juego de lotería, pero no menciona al contribuyente. A partir de esta norma tan genérica y vaga, es muy difícil entender quien desempeña el rol de contribuyente. En efecto el Impuesto al Juego de Lotería grava la renta o ingreso. En este caso existen dos rentas. Por un lado la empresa obtiene un ingreso que pagan los interesados para acceder al sistema de juego. De otra parte la persona que llega a obtener el premio habrá de recibir una determinada suma de dinero que también constituye una renta. ¿Quién de estos dos sujetos es el contribuyente del



Impuesto al Juego de Lotería?. En casos como éstos no es posible recurrir a la simple inferencia. Es decir no se puede tomar como punto de partida la regla que describe el hecho gravado para concluir que el contribuyente es, por ejemplo, el jugador que gana el premio. Por otro lado si se advierte un vacío de la ley sobre el tema del contribuyente se puede estar ante una situación antitécnica cuya enmienda debe ser realizada lo antes posible por otra ley. No debería aceptarse la idea según la cual si el operador del derecho puede recurrir de alguna manera a ciertos métodos de interpretación de la ley para estimar el probable contribuyente, entonces ya no es necesaria la expedición de una ley que por fin señale de modo expreso al contribuyente.

Por ejemplo dentro de la sana técnica legislativa no se puede aceptar que, en principio, a partir de las reglas sobre la base imponible o pago del Impuesto al Juego de Lotería, el operador de la norma tenga que establecer quién es el contribuyente. Por el resultado, el intérprete estaría asumiendo una función normativa que le corresponde al Estado. Es verdad que si la ley que regula el Impuesto al Juego de Lotería señala, por ejemplo, que la base imponible está constituida por el monto del premio; se puede inferir que el contribuyente es el jugador que gana. Se trata de un caso que debe ser apreciado como excepcional. A partir de estas situaciones tan especiales no se puede sostener que la regla general es que el legislador no tiene que señalar de modo expreso al contribuyente y que la determinación del sujeto pasivo es una tarea que más bien debe ser asumida por el intérprete.

## CAPÍTULO III

### 3. La obligación tributaria

La obligación tributaria es la relación existente entre la reclamación fiscal soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta que dispone esa persona, grupo o colectividad. Es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción.

El hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria. Los elementos de la obligación tributaria son: sujeto activo, sujeto pasivo, el objeto (prestación pecuniaria) y el presupuesto de hecho (que es el hecho imponible). La vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible: toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible. La obligación de impuesto está justificada por la necesidad que tiene el Estado de obtener recursos para atender a las necesidades públicas. La imposición debe tener una causa que la justifique y que fundamente el elemento de voluntariedad de la ley, que se concreta para darle nacimiento, por medio de los órganos pertinentes.



En los estados democráticos los impuestos se establecen mediante el consenso de los ciudadanos, expresado por medio de sus representantes en el Parlamento, él cual tiene en cuenta los motivos que justifican la imposición, la cual está determinada por la exigencia de satisfacer necesidades públicas. El fundamento jurídico del impuesto en el Estado moderno de derecho, radica en la ley y todo derecho u obligación de impuesto sólo nace conforme a ésta. No debe confundirse el nacimiento de la obligación (que se produce al verificarse el presupuesto o hecho previsto por la ley para que el particular resulte ser sujeto pasivo de una obligación personal y concreta para pagar el impuesto) con el perfeccionamiento de la obligación. Esto ocurre cuando se fija el monto del adeudo del contribuyente por medio del procedimiento establecido al respecto por la ley.

El tributo se configura como una obligación, una obligación de dar, es decir otorgar una prestación pecuniaria, el legislador parte de esta base, y crea un hecho imponible, cuya realización en un caso concreto origina el nacimiento de una obligación tributaria, a la cual determina la cuota tributaria; que es la obligación de pagar una cuota tributaria. El tributo, por tanto, se manifiesta como una relación obligacional entre el Estado y el contribuyente, la primera exige a éste último el pago de una exacción para poder cubrir las necesidades del Estado. Esta relación fue entendida como una relación de poder, en la cual el Estado por el poder que tiene sobre sus súbditos, les exige el pago de un tributo. La ley de impuesto considerada en sí misma es de derecho público, pues es una manifestación típica de la potestad soberana del Estado, el cual, cuando establece un impuesto, actúa ejercitando sobre los súbditos la potestad financiera, la cual se



manifiesta de una manera decididamente unilateral; ordenando, compeliendo, permitiendo. La obligación de impuesto presenta todos los caracteres jurídicos de una obligación de derecho privado, en cuanto hay un acreedor del tributo que es el Estado, un deudor de la prestación pecuniaria que es el particular obligado al pago, y un objeto siendo éste la suma de dinero adeudada por impuesto. En consecuencia, la obligación de derecho público llamado impuesto, queda sujeta a las normas del derecho común, que en el caso lo es el derecho civil, pues esta rama del derecho formuló anteriormente la regulación jurídica de las obligaciones, la cual es aplicable a todo el género. Esta visión en un estado de derecho y democrática queda desfasada, y es a través de la visión dada por los autores Giannini y Berliri, citados por Calvo Ortega, en la cual concretan que “entre el Estado y el contribuyente se da una relación jurídica obligacional, es decir, se abandona la relación de poder por una relación de derecho”<sup>27</sup>. El tributo como elemento esencial de la relación obligacional lo ha de entenderse bajo dos niveles:

- a. La hipótesis de incidencia tributaria ó normativa en abstracto, en la cual especifica en que situaciones nace la obligación de contribuir; por la realización del hecho jurídico en la realidad.
- b. Cuando la realización de un hecho en la realidad queda subsumido en la hipótesis normativa, se puede afirmar que ha nacido una relación obligatoria, en la que el contribuyente queda obligado al pago del tributo y por tanto, el tributo se

---

<sup>27</sup> Ibid. pág. 41.



configura como una relación jurídico obligatoria a partir de la cual, un acreedor puede exigir del deudor, una determinada suma de dinero en concepto de tributo; es lo que se denomina Hecho Imponible en concreto.

El tributo no solamente puede consistir en dinero, sino también en especies, sobretodo en épocas pasadas. Hoy en día, no obstante, únicamente se considera el dinero en sentido relativo, aunque frecuente. Toda norma jurídica se puede dividir en dos partes: el presupuesto de hecho y la consecuencia jurídica, en el ámbito tributario y en el hecho imponible y la cuota tributaria. Así, si se tiene un bien mueble y se vende, el consumidor de dicho bien tendrá que pagar un impuesto general a las ventas, en Guatemala, conocido como el Impuesto al Valor Agregado. La mera realización del hecho imponible, no sólo genera la obligación de pagar la cuota tributaria, sino que también genera otras obligaciones.

Es más, en ocasiones, la mera posibilidad de que se realice el hecho imponible ya genera unas obligaciones, y por tanto cabe señalar que la cuota tributaria normalmente no va sola, sino acompañada de otros vínculos y relaciones. En consecuencia, la obligación principal del tributo, es la suma de dinero que el contribuyente como deudor, debe dar al ente público en su carácter de acreedor, en concepto de tributo; pero en ocasiones el tributo viene encuadrado por una serie de obligaciones accesorias que tienen como finalidad el garantizar o facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria en general. A partir de aquí se configura la teoría de las relaciones jurídicas tributarias concéntricas: es decir, "el hecho de que pueda existir una obligación tributaria principal;



determina que puedan existir otras obligaciones que le envuelven, éstas, serían las obligaciones accesorias, pecuniarias y las obligaciones accesorias pecuniarias.<sup>28</sup> Por su lado el autor Bravo Cucci citado por Calvo Ortega, quien sostiene que “como hecho jurídico, la relación jurídico tributaria es una relación jurídica que importa un deber jurídico de prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo de un sujeto deudor a favor de otro acreedor (quien en contraposición detenta un derecho subjetivo o crédito tributario).”<sup>29</sup>. La obligación tributaria es un deber jurídico de prestación que no deviene de la voluntad del deudor tributario, sino de un fundamento externo a la misma: una norma jurídica y un hecho imponible.

### **Teorías causalistas de la obligación tributaria**

Hay quienes sostienen que la obligación de impuesto no nace solamente al producirse el hecho imponible, sino que se requiere otro elemento esencial: la causa. Para los autores que sostienen tal opinión, la causa de la obligación tributaria consiste en la participación del contribuyente en las ventajas de índole general y/o particular que el contribuyente obtiene como integrante del grupo social.

#### **3.1. Importancia del hecho imponible para la obligación tributaria**

El hecho imponible es el que la ley tributaria considera apta para originar el tributo. Es el elemento imprescindible de la obligación tributaria. Se le ha llamado situación de

---

<sup>28</sup> Ibid. pág. 49.

<sup>29</sup> Pérez De Ayala, Juan y Pérez De Ayala Becerril, Martinna, **Ob. Cit.**; pág. 99.



hecho, soporte fáctico, presupuesto de hecho, hecho generador, hecho imponible, éste puede consistir en un estado de cosas o en un acontecimiento puramente material o económico, y bien puede revestir la forma de una relación jurídica, que hace nacer la obligación tributaria. Los hechos de la vida real pueden provocar efectos jurídicos, sea por la voluntad de la ley o por voluntad de las personas. En primer caso son meros presupuestos de los efectos jurídicos y en el segundo caso producen efectos jurídicos queridos. El hecho imponible tiene carácter de un hecho puro, significación exclusivamente fáctica, ya que no interviene voluntad que la ley para dar origen al vínculo tributario. La fuente de la obligación tributaria es la ley, aunque la decreta el nacimiento del vínculo obligatorio y lo vincule hecho. Cuando el hecho imponible sea un acto o negocio jurídico, la voluntad que lo anima es irrelevante para el nacimiento de la obligación tributaria. El hecho generador puede ser un negocio jurídico; pero lo efectos tributarios nunca son efecto de la voluntad de las partes, sino de la ley exclusivamente. Se pueden establecer los siguientes elementos del hecho imponible (o generador):

- a. El objetivo: es la cosa, el hecho e incluso la simple cualidad de la persona, que constituye el presupuesto objetivo del impuesto. La cosa puede o no constituir el elemento objetivo; sin embargo siempre debe existir un hecho, que puede constituir un estado de cosas, acontecimiento puramente material o económico, o bien una relación jurídica.



- b. El subjetivo: es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda surgir el crédito impositivo.
- c. El elemento temporal: es decir, que el hecho ocurra después de promulgarse la ley, por el principio de la irretroactividad de la ley.
- d. El elemento espacial, es lo que la ley dispone respecto de la circunstancia territorial de los impuestos. Hay algunas legislaciones que exigen el impuesto fuera del ámbito territorial del país; otros solo dentro del propio país como en Guatemala. El hecho generador siempre esta ligado a la capacidad económica del sujeto, o capacidad tributaria; esto en caso de tributos.

Entre los motivos que hacen del hecho imponible necesario para la creación o nacimiento de la obligación tributaria se establecen los siguientes:

- a. Es necesario para identificar el momento en que nace obligación tributaria;
- b. Determina también el sujeto pasivo principal;
- c. Fija los conceptos de incidencia, no incidencia y exención;
- d. Determina el régimen jurídico de obligación tributaria;
- e. Es necesario para elegir el criterio para la interpretación, para determinar los casos de evasión y definir competencias impositivas.

### **3.2. El vínculo jurídico de la obligación**

Es un elemento no material que une a ambos polos de la relación jurídica. Constituye el elemento que mejor caracteriza a esta institución, pues a partir de su configuración operan los distintos efectos que el sistema ha previsto. Recae sobre las partes de la relación, no comprende a terceros ni los alcanza, o sea, a todos aquellos que se encuentran fuera del polo activo y del polo pasivo de la relación es decir, sobre la propia persona del deudor, o sobre ciertos actos de la misma.

En general, el vínculo jurídico constituye el módulo que permite precisar, cualitativa y cuantitativamente, hasta donde llega la limitación de la libertad jurídica del deudor, que toda obligación importa. Es el vínculo jurídico el que permite dar sustento a la idea de que el acreedor y deudor están en posiciones jurídicamente equivalentes para el Derecho. El vínculo no sólo liga al deudor imponiéndoles deberes y cargas, sino también al acreedor, sobre quien pesa el deber de cooperar para que el deudor pueda cumplir y liberarse de la carga y el deber.

El Artículo 14 del Código Tributario establece el concepto legal:

“Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y



conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente". Giuliani Fonrouge define la Determinación de la Obligación Tributaria así: "El acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo posible y el alcance cuantitativo de la obligación"<sup>30</sup>.

Siendo ésta el acto por medio del cual, el sujeto pasivo de la relación Jurídico Tributaria, determina por sí mismo la obligación tributaria (autodeterminación), que es la situación tributaria idónea, concretamente por la presentación de una declaración tributaria; como ejemplo las declaraciones del IVA que presentan mensualmente los contribuyentes de este impuesto. La presentación de una Declaración Impositiva, es un acto formal de cumplimiento y comunicación de en una obligación legal, por medio de la cual, el obligado presenta a la Administración Tributaria una vez se ha realizado el supuesto jurídico y se han dado los elementos para fijar concretamente, la prestación debida.

### **3. 3. El sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria**

Es conocido como el acreedor en la obligación tributaria, que generalmente es el Estado, ya que la obligación tributaria es consecuencia del ejercicio del poder impositivo

---

<sup>30</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**, pág. 566.



o tributario. El Estado es el sujeto por excelencia, en sus diversas manifestaciones o a través de sus instituciones como las municipalidades, etc. A veces el Estado crea organismos especiales, dotados de recursos financieros y les concede facultades de exigir directamente las respectivas contribuciones. Por lo tanto, el sujeto activo es siempre el acreedor de la obligación tributaria; no hay que confundirlo con el sujeto activo recaudador del tributo o con el sujeto administrador, que en el caso de Guatemala es la Superintendencia de Administración Tributaria. Puede haber varios sujetos activos de un mismo tributo, siempre que los beneficiarios o acreedores del tributo sean varios.

### **Sujeto pasivo de la obligación tributaria**

Se conoce como al sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible. Sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto. La doctrina distingue entre sujetos de la potestad tributaria; la ley los vincula, pero no hay necesariamente identidad entre ambos sujetos pasivos.

Clases de sujetos pasivos:

- a. Contribuyente: hace referencia al que soporta la carga tributaria; puede ser el mismo sujeto pasivo, pero no necesariamente. Ejemplo: Impuesto sobre la renta,



el mismo sujeto pasivo es el contribuyente; pero el mismo sujeto pasivo soporta la carga tributaria, no la traspasa a otros, como se da en el caso de impuesto de ventas, en el que el sujeto pasivo carga el impuesto a los consumidores, quienes en realidad soportan la carga tributaria.

- b. Sustituto: es el caso del sujeto pasivo que no soporta la carga tributaria, sino que traspasa a otros con permisión de la ley. Ejemplo: el caso del impuesto al valor agregado, o impuesto sobre la renta. El comerciante es quien tiene la obligación de entregar el dinero al estado; es el deudor, pero no es el contribuyente, pues la carga tributaria la soporta el consumidor.

Cuando el sujeto pasivo soporta la carga tributaria se le llama sujeto pasivo contribuyente. Cuando el sujeto pasivo no soporta la carga tributaria se le llama sujeto pasivo sustituto. El sustituto participa indirectamente del hecho imponible; no es el titular del hecho imponible. Y es la ley la que debe establecer los mecanismos que traspasen al contribuyente lo pagado por el sustituto.

- c. Responsable: siempre es un tercero, que aparece después con motivo del hecho o acto posterior o por una omisión; pero sobreviene por un hecho distinto del hecho generador, aunque la obligación la asume del hecho generador. Esta obligado al pago sin participar en el hecho generador; por eso es sujeto pasivo también.



### 3.4. El cumplimiento de la obligación tributaria a través del pago

El pago es la forma ideal de extinguir una obligación tributaria y se da por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita. Pero más específicamente significa el cumplimiento de dar, salvo escasas excepciones, siempre en dinero.

Elementos del pago.

a) Subjetivos:

- Por el deudor concretamente los contribuyentes.
- Por responsables las personas que por mandato legal están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación, como en el caso de los agentes de retención o percepción y otros responsables.
- Por deudores accesorios pueden ser los responsables solidarios, los adquirentes de bienes incluyendo sociedades o empresas, los herederos que pagan las obligaciones tributarias del causante. (Artículos 24, 26 y 27 del Código Tributario). Si el sujeto pagador es un tercero, podrá repetir lo pagado en contra del obligado principal, cuya acción corresponde al derecho procesal civil.

b) Objetivos:

- Identidad. Se debe cumplir la prestación que es objeto de la obligación Tributaria y no otra.



- Integridad o indivisibilidad. La deuda no se considera pagada, sino hasta que la prestación ha quedado satisfecha en su totalidad y mientras no esté satisfecha, se seguirán generando intereses u otros cargos.

c) Formales:

- Lugar. Que es el sitio que señala la ley para el cumplimiento del pago.
- Forma. Que puede realizarse en efectivo.
- Tiempo. El pago debe efectuarse en el momento que la ley señale. Su incumplimiento, por lo por lo general, genera la imposición de sanciones pecuniarias.

El pago de la obligación Tributaria puede hacerse de las siguientes formas:

- a. Pago en efectivo. Esta forma de pago incluye la que se efectúa por medios electrónicos (telemático) utilizando el Sistema BancaSAT, dado que la operación debida los fondos de una cuenta de depósitos monetarios del sujeto pagador y obviamente los pagos efectuados dentro del sistema bancario, ya sea con dinero en efectivo o por medio de cheques del mismo banco o cheques especiales (de caja o gerencia).
- b. Pago mediante la utilización de Especies Fiscales (timbres fiscales). Es propia de los impuestos documentarios, consiste en adherir timbres fiscales al documento que da nacimiento al impuesto; con esta forma de pago se cumplen varias obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel



Sellado especial para Protocolos; así como el Impuesto al Valor Agregado que se hubiere generado por la suscripción de contratos contenidos en escritura pública, a cuyo testimonio se adhieren los timbres fiscales.

### 3.5. La prescripción

La prescripción es la institución que, uniendo el tiempo a otros requisitos o presupuestos, produce como efecto la adquisición o la extinción del derecho. Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley.

Básicamente existen dos elementos en esta figura: la ausencia de actuación de las partes; y el transcurso del tiempo. El efecto de la prescripción es extintivo y consiste en que se produce, respecto a la obligación tributaria, en que esta ya no se cumplirá.

Dicha figura está contenida en el Artículo 47 de el Código Tributario y establece que el derecho de la Administración Tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas vinculadas al impuesto omitido y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, será de cuatro años. En igual plazo, los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la Administración



Tributaria. Los efectos de la prescripción son la extinción de la obligación tributaria y que la obligación ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria.

La legislación contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se encuentra registrado ante la Administración Tributaria. En este caso el plazo para la prescripción de sus obligaciones tributarias será de ocho años. El plazo para la prescripción de las infracciones tributarias es de cinco años, ello conforme lo dispuesto en el Artículo 76 del Código Tributario.

### **La interrupción de la prescripción**

El cómputo de la prescripción puede interrumpirse por la realización de alguno de los actos jurídicos realizados por la Administración Tributaria o por el contribuyente, que describen los Artículos 50 y 106 del Código Tributario. Su consecuencia es dejar sin efecto el plazo transcurrido hasta el momento anterior a la materialización del hecho descrito en la ley como acto interruptivo y a partir de ese momento, se inicia un nuevo cómputo, de cuatro o cinco años, si son obligaciones o infracciones tributarias respectivamente. Estos actos pueden ser los siguientes:

- a. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que la misma se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria. La interrupción de la prescripción se dará con la presentación a la Administración Tributaria o



aceptación de la declaración respectiva por parte del contribuyente, o la fecha en que se notificó el documento por medio del cual se determinó la obligación tributaria al contribuyente, en su defecto, sobre base cierta o presunta, conforme lo dispuesto en los Artículos 103 y 107 del Código Tributario.

- b. La notificación de la resolución de la Administración Tributaria en la cual se determinen ajustes del impuesto, recargos y multas.
- c. La interposición del recurso de revocatoria o el Contencioso Administrativo.
- d. Quien interpone estos recursos es el mismo contribuyente.
- e. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación. Ello puede darse con la presentación de un documento por medio del cual acepte la existencia de la obligación, ello por parte del sujeto pasivo.
- f. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable.
- g. La notificación de acción judicial promovida por la Administración Tributaria. Hay que notar que no se indica a quien se le debe efectuar la notificación, si es únicamente a la Administración Tributaria o forzosamente al sujeto pasivo, ni tampoco se indica el tipo de acción, si es una acción ejecutiva de cobro, declarativa o de naturaleza cautelar, como pueden ser las providencias de urgencia a las que se refiere el Artículo 170 del Código Tributario.
- h. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
- i. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
- j. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, así como la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.



- k. La presentación de la declaración rectificativa (rectificación) que modifique la declaración presentada inicialmente por el contribuyente o responsable, tal como lo establece el Artículo 106 del Código Tributario.

De existir pluralidad de obligados tributarios el acto interruptivo de la prescripción que alguno de estos realizare, el efecto interruptivo se extiende a todos los demás obligados. No producirá efecto interruptivo, si con posterioridad el acto es anulado o declarado nulo.





## CAPÍTULO IV

### 4. La relación jurídico tributaria

Una pregunta al remontarse a estudiar el derecho tributario es, si es que existe entre éste una relación con el derecho civil, siendo para el estudio, y más específicos si hay una vinculación entre la obligación jurídica tributaria y la obligación jurídica civil. Para poder determinar esto, hay que imaginar por un instante que éstas dos se enfrenten entre sí, cuál de ésta sería la más fuerte, respecto a la variedad de instituciones, más débil respecto a las atenuantes subjetivas, más prácticas al momento de aplicarlas, cuál de éstas tendría más contenido valorativo, o en definitiva quién podría salir victoriosa en dicha disputa. Para poder responder ello, y antes de adentrarse al derecho de obligaciones, se tratará de definir algunos conceptos importantes para el estudio, así se empezará por señalar qué es el derecho. El derecho es un conjunto de normas que regulan las relaciones que surgen entre las personas con el fin de lograr la paz social y la justicia. Es el conjunto de normas que establecen reglas de conducta que deben ser cumplidas por los sujetos bajo sanción de ser consumadas mediante la coacción o fuerza pública. Por su parte el autor Carrera Raya define al derecho tributario como: “la disciplina que regula la obligación que tienen los particulares consistente en aportar montos dinerarios al Estado; el Estado, para establecer esta obligación, se basa en la capacidad contributiva de las personas, la que es tenida en cuenta para canalizar dicho dinero a las arcas fiscales”.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Carrera Raya, Francisco Javier. **Derecho tributario y derecho presupuestario**, pág. 46.



Se debe tener en cuenta que el derecho tributario forma parte de lo que se denomina derecho público, otra cosa importante es saber que el derecho tributario comprende dentro de sus ciencias afines al derecho civil, derecho penal, derecho constitucional, derecho procesal, derecho internacional, derecho administrativo y otros. Ahora el derecho civil, para Henry Capitant citado por Pérez de Ayala, es la: "parte fundamental del derecho privado que comprende las normas relativas al Estado y capacidad de las personas, la familia, el patrimonio, la transmisión de bienes, los contratos y las obligaciones".<sup>32</sup> La primera diferencia originaria entonces, respecto a ambas materias, es que el derecho tributario es de derecho público, y por su parte, el derecho civil es de derecho privado. Cabe señalar, que ésta es justamente la diferencia que marca toda una estructura normativa distinta de una de la otra. Se puede afirmar entonces que el derecho tributario es a fin al derecho civil, más no el derecho civil al derecho tributario.

El derecho tributario guarda entonces caracteres especiales, en cambio, el derecho civil tiene de por sí sus caracteres genéricos. Por esto, para poder visualizar mejor a la obligación tributaria, primero se debe conocer a las obligaciones civiles; siendo así que el derecho civil, parte de los derechos fundamentales, subclasificándose entre los que son los derechos extrapatrimoniales y los derechos patrimoniales, en éste último es donde se encuentran los derechos reales y los derechos de las obligaciones y se puede concluir entonces, que el derecho de obligaciones es un derecho civil de contenido patrimonial.

---

<sup>32</sup> Pérez De Ayala, José Luis y Marianna Pérez De Ayala Becerril, **Ob. Cit.**; pág. 78.



Por su parte el derecho tributario (también conocido como derecho fiscal) es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común. La segunda diferencia originaria entonces, respecto a ambas materias, es que el derecho civil sería el género, por su parte, el derecho tributario sería la especie; esto en una relación de género-especie, y que guardan dentro de sí una afinidad jurídica; del derecho tributario al derecho civil, más no, del derecho civil al derecho tributario.

Sin embargo, como ha quedado precisado, la potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. Esa relación que se genera al darse la situación concreta prevista por la norma legal es la llamada relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario, es conocida con el nombre de relación jurídica tributaria. Es decir que la realización de diversos supuestos establecidos en las leyes, da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto, al cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, hacer o no hacer y de tolerar.

Es decir que se conocen por relaciones jurídicas tributarias a estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora que tiene



derecho a exigir la prestación y a otra, el deudor, que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o tolerar, es decir, el contribuyente.

#### **4.1. Definición y teorías que la explican**

Es un vínculo jurídico que une a un ente público con un particular, o con otro ente público deudor, es una obligación de derecho público. La prestación, que constituye su objeto es, una prestación patrimonial de carácter público, que deriva de la naturaleza pública de la obligación que le sirve de base. Se conoce como de naturaleza de derecho público porque se manifiesta en las facultades concedidas al acreedor para hacer efectivo su derecho de crédito. Facultades que exorbitan las que el ordenamiento concede normalmente a un acreedor particular y que se concretan, en esencia, en la ejecutividad inmediata de los actos administrativos que tratan de aplicar el tributo, y en la auto tutela de la administración que ejecuta por sí misma tales actos sin necesidad de acudir a la autoridad judicial. El recargo de apremio, y la prelación de créditos. El autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en su obra titulada Principio de Derecho Tributario, expone que la relación jurídica tributaria, es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, generación, modificación, trasmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. Con el anterior planteamiento se identifican y diferencian dos figuras fundamentales como son la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria, las cuales son confundidas por muchos tratadistas al utilizarlas como sinónimos o equivalentes.



A efecto de precisar los conceptos de relación jurídica tributaria y obligación tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica, que en sí y por sí no obliga a nadie mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado éste supuesto previsto en la norma, se producirán las consecuencias jurídicas o sea que se inicia la relación jurídica tributaria y al iniciar ésta consecuentemente surge la obligación tributaria. La obligación tributaria está regulada por normas tributarias y está sometida a las a normas tributarias que la regulan, señalando sus características específicas; frente al resto de las obligaciones que conforman el derecho común de obligaciones. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia de Administración Tributaria, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Así, cualquier norma que regula un tributo es una norma tributaria; y por tanto se le aplicará la normativa tributaria, tanto constitucional como la regulación genérica que prevé el Código Tributario; y ello es independiente del caso normativo en el cual se encuentre, esto es así, porque hay muchas normas tributarias que están en casos normativos que no tienen nada que ver con tributos. En ese orden de ideas, se puede establecer que toda norma que esté en abierta contradicción con las normas tributarias, no podrán utilizarse, ya que desnaturalizarían la esencia de la norma tributaria. Ahora



hay que preguntarse si es que le puede ser aplicable al derecho tributario las normas relativas al derecho civil, específicamente para el estudio la relativas al derecho de obligaciones, para poder responder ello se tiene que buscar la esencia de ambas normas, la naturaleza jurídica que las inspira, para ello se tratará de buscar criterios diferenciadores o de semejanzas, que darán las luces suficientes para responder a dicha interrogante, y que se desarrolla de la siguiente manera:

- a. Es una obligación de dar: Por último, la obligación tributaria es una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero. Sólo así, puede adecuarse la obligación tributaria al fin para el cual fue creada: el suministro de medios financieros al Estado para que éste, pueda conseguir sus propias finalidades. Sólo así se entiende que la obligación tributaria, de pagar un tributo: sea un medio jurídico para realizar el reparto efectivo de las cargas públicas entre los ciudadanos, de acuerdo con su capacidad económica. Hay que tener en cuenta, que esto se señala a lo referido a las obligaciones principales o sustanciales; ya que como se sabe, para las obligaciones formales o accesorias, éstas tiene un carácter de obligaciones de hacer, no hacer y hasta de tolerar.
  
- b. Es una obligación pecuniaria: En doctrina se habla que es una obligación de dar, y de dar dinero. No obstante, en determinados impuestos el legislador prevé que el pago de la obligación se realice mediante bienes apecuniarios o en especie, bienes de patrimonio artístico, etc, sin embargo esto no es contemplado así en la legislación guatemalteca. Por tanto, la obligación nacida para pagar dinero, es



substituida por una obligación pactada por las partes de pagar en especie, con lo cual, la primera obligación desaparece. Entonces, al Ministerio de Finanzas sólo le correspondería decir que la obligación se ha extinguido porque ha habido un cambio del objeto de la obligación. Así, la obligación tributaria, se puede extinguir cuando se produce una *datio pro solutum*, entregar bienes apecuniarios para pagar, situación que en Guatemala, no se encuentra contemplada.

### **Teorías que explican la relación jurídico tributaria**

En la doctrina se discute cuál es el real contenido de la relación jurídica tributaria, planteando el problema de si la misma es de carácter simple o bien de carácter complejo, de lo cual han surgido las siguientes teorías:

- a. Tesis que afirma que la relación jurídica tributaria es de carácter complejo: En esta se afirma que la relación jurídica tributaria tiene un contenido complejo puesto que de ella se derivan de un lado, ciertos poderes y derechos así como obligaciones de la autoridad financiera a los cuales les corresponden obligaciones positivas y negativas y con carácter más específico el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación de contribuyente a pagar la cantidad de impuesto a la que está obligado, o sea que de ella derivan deberes y derechos de un lado, es decir del fisco, y por el otro, derechos y deberes a favor de los contribuyentes, como el caso de pagar el importe del mismo. Es decir que en esta teoría se habla que de la relación jurídica tributaria nacen derechos y



deberes de ambas partes, tanto del fisco como de los contribuyentes. Ejemplo de ello, puede mencionarse en el Código Tributario, se encuentran obligaciones para ambas partes, como por ejemplo en el Artículo 101 "A" (confidencialidad) está la obligación de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria, solo pueden revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos o a requerimiento de los tribunales de justicia, siempre que ambos casos se trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización, y percepción de tributos. En el Artículo 107, está la determinación de oficio de la obligación tributaria, en el Artículo 112 "A" numeral 14, establece que rehacer los registros contables en caso de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos dentro del plazo de tres meses, contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse; el Artículo 109 por su parte, establece la obligación de los contribuyentes o responsables de informar por escrito a la administración tributaria del cambio de su domicilio fiscal, y así se pueden mencionar varias normas en donde se establecen distintas obligaciones para ambas partes de la relación jurídico tributaria.

- b. Tesis que afirma que la relación jurídica tributaria es de carácter simple: En esta no se acepta la anterior complejidad, pues para los tratadistas de esta teoría, se trata de una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas, como serían las formales (obligaciones de



hacer, no hacer y tolerar) y que ni siquiera existe una identidad de sujetos porque la relación que tiene como objeto la prestación del tributo, tiene siempre como sujetos, por un lado el sujeto activo titular del crédito y por el otro, los contribuyentes o responsables que están obligados al pago de esta prestación. Pero los que deben soportar verificaciones, inspecciones, que están obligados a informar o llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo, pues en muchos casos se deben presentar declaraciones de impuestos sin ser contribuyentes.

### **Nacimiento de la relación jurídico tributaria**

Cuando se habla del nacimiento de la relación jurídica tributaria, se refiere a cuando nace la obligación de pagar, y se puede mencionar dos teorías:

- a. Desde el momento en que se realiza el hecho imponible (Teoría clásica).
- b. Desde el momento en que se gira la obligación tributaria. Teoría que pretende ser nueva, que surge de los años 60 inspirada en la dogmática alemana, y que daba muchos poderes a la administración.

Se basa en una relación de poder, convirtiéndose ésta en una relación jurídica, donde la administración actuaba sometida a la ley: La obligación de pagar nacía en el momento en que la administración exigía el pago. Pero una cosa es el momento en que es exigible la obligación, y otro es el momento en que nace la obligación. En el



ordenamiento, se adopta la teoría clásica por la cual, la obligación nace de la realización del hecho imponible y no de un acto de la administración; ya que si se habla de una obligación de pago, lo más lógico es que tal obligación de pago derive de un acto que haya realizado el obligado a pagar. El momento en que nace la obligación tributaria recibe el nombre de devengo; es el momento en el cual el legislador entiende que se ha realizado el hecho imponible, y por tanto que nace la obligación. Este momento depende de la legislación. En base al hecho generador, se diferencian dos tipos de tributos:

- a. Tributos de hecho generador instantáneo. Son aquellos que se exigen cuando el hecho imponible consiste en un acto que se realiza, se agota, en un instante como es el caso de la compraventa.
- b. Hecho generador periódico, son aquellos que consisten en actividades o situaciones susceptibles de prolongarse indefinidamente en el tiempo.

Se encuentra entonces ante un estado y no un acto en concreto. Entonces, el ordenamiento hace periódico este hecho imponible, se fracciona en períodos de tiempo. En tales casos, el problema es cuando nace la obligación tributaria, si al inicio o al final del período. Por ejemplo: el impuesto que grave la titularidad del patrimonio, o tributos que gravan las actividades económicas.



El devengo tiene otro efecto: fijará los elementos subjetivos y cuantitativos del tributo, fijará quién pagará esto es, el sujeto pasivo, y fijará la cantidad a pagar, es decir, la cuantía del tributo. El momento en que se realiza el hecho imponible; otra es el momento que resulta exigible la obligación tributaria, la exigibilidad; y otra es el momento en que se efectúa realmente el pago.

Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado. Para algunos esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más amplio, que es la relación jurídico tributaria (*"rapporto giuridico d'imposta"*, al decir de Giannini)<sup>33</sup>.

Otra parte de la doctrina, a saber del autor Joseph Pascual quien distingue: La obligación tributaria de carácter sustancial,<sup>3</sup> a la cual también suele llamar "relación jurídica tributaria principal que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo; las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de deberes formales, que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo"<sup>34</sup>.

Sin embargo, como se vio anteriormente no hay por qué confundirlas porque la relación jurídica tributaria nace antes que la obligación tributaria.

---

<sup>33</sup> Ibid. pág. 79.

<sup>34</sup> Pascual Garcia, Joseph. **Régimen jurídico del gasto público**, pág. 46.

## **Características de la relación jurídico tributaria**

Se han establecido diversas características de la relación jurídica tributaria, entre ellas:

- a. **Coordinación entre las nociones de relación jurídica tributaria y potestad tributaria**  
Cuando se aplican las leyes tributarias a una comunidad, ya no hay ejercicio de la potestad tributaria, pues ésta se agotó con la creación de la ley, lo que existe es el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo, respecto de un sujeto pasivo, que debe presumiblemente efectivizar la prestación pretendida en el pago del tributo.
  
- b. **Debe existir un destinatario legal tributario:** Es aquel personaje con respecto al cual, el hecho imponible ocurre o se configura o sea el que ejecuta el acto, o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético, y condicionalmente del mandato de pago de un tributo. No significando forzosamente que ese mandato de pago vaya a él dirigido, pues el hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo, no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.
  
- c. **La relación jurídica tributaria se establece entre personas:** Queda claramente establecido que la relación jurídica tributaria se da entre personas y jamás podrá decirse que esta obligada al pago de un tributo una cosa, por ejemplo los impuestos de importación gravan la internación de mercaderías a un territorio



pero el obligado al pago del tributo será el propietario de esas mercaderías, nunca las mercaderías en sí.

### **Elementos de la relación jurídico tributaria**

Estos constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría existir la relación jurídica tributaria y éstos son los siguientes:

- a. **Elemento personal:** La relación jurídica tributaria se establece entre el ente público y los particulares, el que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la debe, es el sujeto pasivo, que pueden ser personas individuales, jurídicas y otros entes. En el caso que ocupa el presente estudio, si ¿los jóvenes menores de dieciocho años pueden formar parte de la relación jurídica tributaria? *en este supuesto tan general, podría establecerse que sí, pues desde el momento en que encuadren sus actividades en la norma tributaria, prácticamente serían parte de la relación jurídica tributaria y nacería a su vez la obligación de tributar. Sin embargo no se les reconoce el derecho de realizar sus respectivas declaraciones tributarias pues para la legislación tributaria aún no son capaces legalmente.*
- b. **Sujeto activo:** Es el ente al que la ley le confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que materializa el tributo y será el mismo en todos los tributos, siendo que la ley confiere al Estado, la soberanía tributaria cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollando en la ley propia



de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley. Entiéndase por sujeto activo a cualquier institución del Estado, sea descentralizada, autónoma o semiautónoma, o bien centralizada; en general cualquier ente público que esté facultado por la ley, cobra tributos. En Guatemala, al tenor del Artículo 17 del Código Tributario, es sujeto activo de la obligación tributaria la SAT, a quien corresponde ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe de percibir el Estado, con excepción de los que por ley, administran y recaudan las municipalidades.

- c. Sujeto pasivo: Se dice en términos generales que es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y que comúnmente se le denomina contribuyente, pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley les obliga, tal es el caso de la retención en el impuesto sobre la renta, que tienen la obligación de descontar o retener dicho impuesto y entregarlo al fisco a todas las personas que ejerzan una actividad productiva, *en cuenta los menores de edad, pero éstos no son considerados como contribuyentes pues no pueden adquirir un número de identificación tributaria hasta que no llegan a su mayoría de edad.*



#### 4.5. El hecho imponible o hecho generador

El hecho imponible es aquel presupuesto de hecho o supuesto de la vida real, que su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. En algunos países suramericanos en lugar de hecho imponible, utilizan la terminología de hecho tributario que ciertamente, sería un término más correcto, porque hace referencia a impuestos, tasas, como a contribuciones especiales, y no solamente a impuestos.

El momento en que se entiende realizado el hecho imponible, se denomina devengo. Se encuentra dicho nacimiento de la obligación tributaria en el Código Tributario, que se enuncia en el modo en que sigue: “La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”. Aunque es muy vacío, y cabe la interpretación al respecto, debe entenderse como “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Se ha querido diferenciar entre dos tipos de presupuestos de hechos: Los presupuestos de hecho de naturaleza jurídica.

Por lo tanto, son aquellos que consisten en actos perfectamente institucionalizados por el ordenamiento jurídico, por ejemplo el contrato de compraventa, una herencia, una donación, los presupuestos de hecho de naturaleza económica o jurídica. Serían aquellos actos que no están institucionalizados por el ordenamiento jurídico, y que se constituyen en realidades puramente económicas o de mercado. Por ejemplo la



obtención de una renta. Se puede extraer el concepto de hecho imponible en base a sus funciones: La función de hecho imponible en la génesis u origen de la obligación tributaria. El hecho imponible aparece como el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley y el nacimiento de la citada obligación. El hecho imponible como elemento de identificación del tributo. El hecho imponible es utilizado por la ley para configurar cada tributo. Para la diferenciación de las categorías tributarias en base a la estructura de su hecho imponible, y para diferenciar cada concreta figura de impuesto de los restantes, en base a su hecho imponible. El hecho imponible también puede ser visto como índice de capacidad económica. El legislador ve limitado el arbitrio o discrecionalidad en la búsqueda o invención de hechos imponibles por el principio de capacidad económica. No se pueden establecer hechos imponibles que no sean reveladores de capacidad económica.

- A. Elementos del hecho imponible: El hecho imponible, tiene cinco elementos básicos, que son:
- a. El elemento objetivo o material, ó aspecto material: Se refiere a la riqueza gravada, al objeto gravado o materia imponible, sea riqueza o no sea riqueza. Se refiere al objeto gravado desvinculado de quién sea su poseedor, titular, o de cualquier persona que tenga relación. Por ejemplo, la mera existencia de una finca rústica o urbana susceptibles de producir rentas es decir provechos, y ganancias; la realización de una actividad administrativa, etc. Se entiende entonces a la materia o el objeto sobre el que recae el tributo.



- b. El elemento subjetivo o personal, o aspecto personal: Es la persona que se vincula directa o indirectamente con esta riqueza o materia gravada. Se refiere a este poseedor, titular o cualquiera que tenga relación con la materia gravada, y determina en esa persona la condición de sujeto pasivo sea éste quien fuere, persona individual, jurídica, o hasta menor de edad.
- c. El elemento temporal ó aspecto temporal del hecho imponible: Es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible, y por tanto que se conecta con el devengo. En otras palabras, es lo que debe ocurrir para que nazca la obligación tributaria.
- d. Elemento espacial ó aspecto espacial del hecho imponible: Es importante saber dónde se realiza el hecho imponible, ya que no es lo mismo obtener una renta en España que en Francia, en Andorra, en San Salvador y luego en Guatemala; es decir, se habla del ámbito territorial de aplicación del tributo.
- e. Elemento cuantitativo o mensurable, ó imponible. Aspecto cuantitativo del hecho: La premisa metodológica consiste en que la cuantía de la obligación tributaria ha de depender de la forma o de la intensidad en que se realice el hecho imponible, en tanto y cuanto sea medida por la base imponible del tributo. Así, la cuota tributaria, será el elemento cuantitativo del tributo, que es la intensidad en que uno realiza el hecho imponible, porque cuanto más renta se obtenga, más se pagará.



Es el soporte material de la imposición, la materia imponible, la renta obtenida por una persona, el patrimonio de un sujeto. Se debe diferenciar entre dos tipos de objeto, cuyo esclarecimiento es importante jurídicamente para una correcta interpretación de las normas:

- a. Objeto final. Es la riqueza que quiere gravar el legislador, que pretende gravar, y ésta se deduce de un análisis del tributo. La riqueza que se quiere gravar: La riqueza que se quiere gravar, puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo; a las normas que definen su hecho imponible.
  
- b. Objeto material. Es la riqueza efectivamente gravada por el legislador, y por tanto coincide con el elemento objetivo del tributo. Riqueza gravada: Frente a la riqueza que se quiere gravar, que pertenece, al mundo de los fines del legislador, se puede situar la riqueza efectivamente gravada objeto del tributo, en el sentido de cosa o bien sobre el que recae o pesa el tributo. Esto es, bienes económicos sobre los que pesa; bienes gravados: aquellos bienes económicos o riqueza, que aparecen descritos en las normas, y que determinan el hecho imponible de cada tributo, y sobre los que dicho tributo recae o grava. El objeto final tan sólo tiene valor como ayuda a la interpretación de la norma. Como regla general, estos dos objetos coinciden, es decir, que casi siempre coincide lo que se grava y aquello que se quiere, se pretende gravar; pero en ocasiones no coinciden. En tales casos, el legislador quiere gravar una materia, y para hacerlo, grava otra riqueza.



Por ejemplo, en los impuestos especiales sobre el tabaco, el alcohol, etcétera; el legislador quiere gravar el consumo de estas materias, ya sea para intentar disminuir su consumo porque contiene sustancias nocivas y perjudiciales para la salud, medio ambiente (como también la gasolina), y podría decir que la materia gravada es el consumo, y de esta forma, serían los consumidores los que pagarían; sin embargo, gravan la fabricación, pensando que hay millones de consumidores y pocos fabricantes, y la ley obliga a poner en el precio la repercusión legal (el fabricante lo repercutirá en el precio que deberán pagar los consumidores). En consecuencia, si el objeto final es un hecho imponible que grave el consumo de tabaco, y los sujetos pasivos, sean los consumistas; no coincide con el objeto material que se grava, la fabricación de tabaco, y el sujeto pasivo que habrá de pagar a hacienda será el fabricante importador; aunque éste mediante la repercusión en el precio del tabaco, conseguirá el objeto final de gravar el consumo de tabaco. El fundamento del hecho imponible se relaciona con el carácter ex lege de la relación tributaria es decir, el hecho imponible es un elemento esencial del tributo, y su carácter coactivo, coercitivo, deriva directamente de la ley. El fundamento legal da lugar a las obligaciones de ley y por su parte el fundamento contractual da lugar a las obligaciones del contrato, por hacer una referencia. Hay una íntima relación entre hecho imponible y exención tributaria. Toda exención lleva a la definición de un hecho imponible en la que sin embargo no se producen las consecuencias tributarias. Las exenciones pueden ser objetivas y subjetivas:

- a. Exenciones objetivas, se conceden en razón a la materia o al objeto de gravamen, impide el nacimiento de la obligación tributaria.



- b. Exenciones subjetivas, se conceden en atención a las circunstancias personales del sujeto; excluye la obligación tributaria, correspondiente al sujeto exento, lo cual no impide que aquella pueda nacer a cargo de otras personas.

## CAPÍTULO V

### 5. La capacidad tributaria de los adolescentes

La capacidad, también denominada capacidad civil, se entiende a la aptitud que determina la posibilidad de que una persona participe en una relación jurídica. Aquí se podrá apreciar a la capacidad de goce y a la capacidad de ejercicio; el primero, se da cuando la persona puede beneficiarse pasivamente de los derechos que le son reconocidos, el segundo en cambio, se da cuando la persona puede, por sí misma es decir sin necesidad de representante, participar dentro de una relación jurídica. Tienen capacidad civil, los mayores de edad que puedan discernir. Capacidad de ejercicio o de obrar es un elemento a priori para que se constituya la capacidad civil. No interesa la capacidad económica del sujeto. Tal y como se estableció en el capítulo anterior, acerca de la capacidad de los jóvenes que tienen capacidad parcial de ejercicio (capacidad relativa), ya que con autorización de sus padres pueden entre otras cosas, contraer matrimonio, ejercer una actividad económica bajo relación de dependencia, es decir pueden trabajar y percibir ingresos por eso.

Pero tal parece que el hecho que puedan ejercer un trabajo, y ganar un salario implica que automáticamente ellos se convierten en sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria del Estado, pues claro, están encuadrando sus actividades dentro de lo normado en la ley tributaria del país, y eso equivale a que están sujetos al pago o a la retención de impuestos como el Impuesto Sobre la Renta, y al efectuar sus compras,



también están sujetos al pago de Impuesto al Valor Agregado, pero únicamente como consumidores finales pues como ya es sabido, el requisito para inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria, es poseer una cédula de vecindad, es decir en pocas palabras, ser mayor de edad. De tal manera que no es posible que por ahora, obtengan un número de identificación tributaria y realizar sus declaraciones de impuestos. Sin embargo, últimamente los jóvenes y cuando se habla de ellos, se especifica que se refiere a menores de dieciocho años, éstos han tenido que incorporarse a las actividades económicas a tempranas edades, tanto para apoyar a la economía familiar y por superación personal, a veces realizando hasta dos trabajos al día. Entonces qué pasa con esos ingresos anuales, si superan el mínimo establecido por la ley para el pequeño contribuyente, si el Estado se encuentra ávido de encontrar nuevas formas para recaudar más impuestos, o por lo menos ejercer más control sobre los ingresos de los habitantes de la república, debería incluirseles como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

### **5.1. Los menores de edad como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria**

Para ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, únicamente es necesario haber encuadrado una determinada actividad comercial normada en la ley, para formar parte de ella. De manera que desde un niño de edad preescolar acude a una tienda a comprar una golosina, hay que tener por seguro que al comprar la misma, tuvo que haber pagado el impuesto al valor agregado que pesa sobre ella como un consumidor final. Desde un punto de vista generalizado, todos los habitantes de la república,



tengan la edad que tengan y realicen las actividades que se propongan hacer, han sido sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, desde el momento en que pretenden realizar un consumo. Sin embargo, causa extrañeza que únicamente los llamados contribuyentes puedan y deban realizar sus respectivas declaraciones anuales de impuestos o bien en el plazo que les corresponda de conformidad con el régimen tributario adoptado, esto desde el punto de vista que se consideran contribuyentes aquellos que se encuentran formalmente inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria y poseen un Número de Identificación Tributaria, pero qué sucede con las retenciones que realizan del Impuesto Sobre la Renta, de los adolescentes que se encuentran laborando y perciben mensualmente un salario mensual, de una cantidad tal que supere los ingresos anuales del pequeño contribuyente, ellos no pueden realizar sus declaraciones fiscales de conformidad con la ley pues son incapaces, según el Código Civil; quiere decir que ellos solamente pueden ser consumidores finales y no pueden obtener de ninguna manera un Número de Identificación Tributaria (NIT), para poder ejercitar sus derechos como contribuyentes, sin que esto constituya una violación a las estipulaciones del Código Civil que reconoce su capacidad de ejercicio hasta que cumplan los dieciocho años.

Se considera que esta situación puede ser revisada, y debiera serlo, pues los jóvenes mayores de catorce años poseen una capacidad (relativa) parcial de ejercicio pues con autorización de sus padres pueden ejercer un trabajo remunerado, lo cual automáticamente los hace sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, ya que estarían percibiendo ingresos (cualquiera que sea la cantidad de éstos), dentro del



territorio guatemalteco, por lo tanto se considera que tienen la obligación de tributar, lo cual en la práctica realizan cuando el patrono les descuenta el porcentaje de Impuesto Sobre la Renta de su salario, asimismo pagan el Impuesto al Valor Agregado al realizar cualquier compra, pero en cuanto a sus gastos, también deberían poseer el derecho de presentar sus declaraciones fiscales si sus ingresos superan el mínimo anual que es fijado por la ley para los pequeños contribuyentes. De lo contrario entonces, deberían ser parte de una excepción al pago de impuestos hasta que cumplan los dieciocho años, lo cual para nada le gustaría a la administración tributaria, pues el hecho de ser incapaces, de alguna forma les cubriría esa obligación de que sea retenido el Impuesto Sobre la Renta de sus salarios, o bien del pago del Impuesto al Valor Agregado cuando hacen sus respectivas compras.

## **5.2. Capacidad jurídica tributaria**

También denominada capacidad tributaria, se entiende a la aptitud que determina la posibilidad de que una persona participe en una relación jurídica tributaria. Es decir, la aptitud o idoneidad para ser titular de derechos y obligaciones tributarias. Para el autor García Vizcaíno quien precisa, que esta consiste en la “aptitud jurídica para la sujeción pasiva de la obligación tributaria”. Es decir, es la aptitud o potencialidad para ser deudor tributario, y como tal, titular de derechos y obligaciones. Aquí se podrá apreciar que la capacidad tributaria es distinta a la capacidad de ejercicio u de obrar en materia tributaria, y así como, la de capacidad contributiva.



La capacidad de ejercicio o de obrar en materia tributaria es la situación personal ó propia del obligado tributario que le permite contraer derechos y obligaciones, y puede realizar hechos, actos y negocios con plena eficacia jurídica. En ese sentido, puede haber sujetos que pueden tener capacidad tributaria, pero carecen de su capacidad de obrar, por ejemplo en caso de los menores de edad, en ese sentido, los que actuarán en vez de éstos, serán sus representantes legales o judiciales, tal como lo señala el Código Tributario, para que cumplan con los derechos, obligaciones o deberes, y sean materiales o formales. Por su parte la capacidad contributiva, es la aptitud económica social para contribuir al sostenimiento del estado, y que deberá medirse por índices ó indicios reveladores de riqueza (ya sean el ingreso, patrimonio ó consumo). Tienen capacidad civil, todas las personas sin excepción, naturales o jurídicas, las comunidades de bienes, los patrimonios, las sucesiones indivisas, los fideicomisos, las sociedades de hecho, las sociedades conyugales, y otros entes colectivos. Capacidad de ejercicio o de obrar es un elemento a posteriori ó post, que sólo determinará la actuación de los representantes legales o judiciales, sin embargo se considera que no es un elemento constituyente para la capacidad tributaria. Es necesaria la capacidad económica ó contributiva del sujeto.

### **5.3. Consideraciones preliminares de la educación jurídica tributaria**

En ocasiones se considera la tributación como un hecho que afecta solamente a los adultos. Por tanto, los jóvenes no tendrían que preocuparse por la obligación tributaria



ya que serían totalmente ajenos al hecho fiscal hasta que se incorporaran a la actividad económica y estuvieran obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La educación cívica tributaria de los ciudadanos más jóvenes carecería, por tanto, de sentido desde esta perspectiva. Ahora bien, ¿es cierto que los jóvenes no ejercen actividad económica alguna?, ¿puede decirse que los jóvenes son totalmente ajenos al hecho fiscal?. Al examinar el presente trabajo de investigación se puede responder fácilmente que no. En sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo y bienestar, los jóvenes empiezan muy pronto a tomar decisiones económicas como consumidores de bienes y servicios. Por tanto, desde la vertiente de los ingresos públicos, su consumo está generando ingresos tributarios. Desde la vertiente de los gastos públicos, la obligación tributaria está posibilitando la igualdad de oportunidades en múltiples aspectos, entre los que destacan la sanidad y la educación, por ser los más visibles en estos estratos de edad.

Sin esa inversión de solidaridad, que se efectúa desde el esfuerzo tributario aportado por los ciudadanos y que se gestiona a través de las diferentes administraciones públicas, la vida cotidiana y las perspectivas de futuro de los jóvenes serían muy distintas. Por ello, resulta preciso hacerles conscientes de esta realidad. En la actualidad, la conducta fiscal es una pauta que han de incorporar los individuos en su etapa adulta, sin que se les haya socializado adecuadamente en este aspecto desde edades tempranas. Así suele reducirse el complejo tema de la obligación tributaria al pago material de los impuestos, e incluso, a cuánto se paga a la Administración



Tributaria, cuando el mero pago es una parte importante pero no agota el significado de las obligaciones tributarias. No cabe duda de que la conducta fiscal adulta sería distinta si se educara adecuadamente a los niños y jóvenes de la sociedad guatemalteca en el hecho fiscal, como se viene haciendo en otros países (entre otros, Reino Unido, Suecia, Noruega y Estados Unidos). Incorporarían las pautas de conducta propias de individuos que de adultos van a vivir en una cultura democrática que hace de la solidaridad tributaria uno de los pilares básicos del modo de organizar su convivencia social.

#### **5.4. La importancia de la educación cívica tributaria**

La educación cívica tributaria no pretende reducirse a la enseñanza de unas prácticas que capaciten para abordar los requerimientos del sistema fiscal. Tampoco ha de limitarse a ser una exposición académica del sentido y la finalidad de los impuestos en una sociedad democrática. La educación cívica tributaria tiene como objetivo primordial transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras. Por ello, su finalidad no es tanto facilitar contenidos académicos cuanto contenidos cívicos. La educación cívica tributaria ha de tratarse como un tema de responsabilidad ciudadana que se traduce en asumir las obligaciones tributarias, primero porque lo manda la ley y, después, porque se trata de un deber cívico, poniendo de relieve qué efectos tiene el incumplimiento de estas obligaciones sobre el individuo y sobre la sociedad.

De este modo, la educación cívica tributaria debe convertirse en un tema para:



- a. Identificar los distintos bienes y servicios públicos.
- b. Conocer el valor económico y la repercusión social de los bienes y servicios públicos.
- c. Reconocer las diversas fuentes de financiación de los bienes y servicios públicos, especialmente las tributarias.
- d. Establecer los derechos y responsabilidades a que da lugar la provisión pública de bienes y servicios.
- e. Interiorizar las actitudes de respeto por lo que es público y, por tanto, financiado con el esfuerzo de todos y utilizado en beneficio común.
- f. Asimilar la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza la convivencia social en una cultura democrática, identificando el cumplimiento de las obligaciones tributarias con un deber cívico.
- g. Comprender que la obligación tributaria, en su doble vertiente de ingresos y gastos públicos, es uno de los ámbitos donde se hacen operativos los valores de justicia, equidad y solidaridad en una sociedad democrática.

La educación cívica tributaria pretende, por tanto, proporcionar a los ciudadanos más jóvenes unos esquemas conceptuales sobre la responsabilidad fiscal que les ayuden a incorporarse a su rol de contribuyentes con una conciencia clara de lo que es un comportamiento lógico y racional en una sociedad democrática. La formación de una verdadera conciencia fiscal consiste en asumir que, por encima de opciones y modelos fiscales concretos, cambiantes como es previsible en toda sociedad dinámica, existe una serie de criterios justificativos de la financiación solidaria de las necesidades



públicas y comunes. El principal de tales criterios es el de ciudadanía, que implica asumir las responsabilidades sociales como una contrapartida necesaria al ejercicio de los derechos cívicos. En definitiva, actualmente existe en la sociedad una demanda de ética civil en lo relativo al cumplimiento de las obligaciones tributarias en la que coinciden tanto la opinión pública, como los expertos altamente cualificados de diversos sectores sociales, incluidos funcionarios de la administración tributaria y los profesores del sector educativo público, y que todavía no ha tenido una respuesta satisfactoria.

#### **5.5. Los jóvenes como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria**

El sujeto pasivo es el deudor u obligado al pago de los tributos, esto es, el contribuyente o el responsable, en los casos así establecidos por la ley. Son sujetos pasivos, para efecto del cumplimiento de las normas tributarias, es decir, las personas sometidas al código tributario y demás normas tributarias: Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en las leyes y reglamentos tributarios. También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.



La característica principal del sistema tributario de Guatemala es su bajo rendimiento recaudatorio. Si bien la presión tributaria ha aumentado, en los últimos años se ha situado en un porcentaje muy bajo. Se toma en cuenta que el promedio de la carga tributaria constituye el promedio más bajo registrado en América Latina en los últimos cuarenta años. Por lo tanto el problema del país en materia recaudatoria de impuestos es buscar nuevas formas de captación de impuestos, sin incrementar los ya existentes. Al establecer los tributos, las normas tributarias persiguen como finalidad primordial conseguir un ingresos para el Estado; tal fin se consigue mediante un mecanismo jurídico; dichos ingresos para generar un bienestar general a la población, y otros fines que ésta tenga.

La ley liga a la realización de ciertos hechos la obligación a cargo de ciertas personas de pagar como tributo al Estado una suma de dinero. El tributo se configura como obligación, como una relación jurídica tributaria constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra (deudor) una determina prestación. Sin embargo la relación tributaria no se agota únicamente con esta relación de dar una suma de dinero, sino que las normas tributarias establecen, con el fin general de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre administración y administrados; estos ocuparan por un lado la posición de sujeto activo y sujeto pasivo de la relación: Se puede señalar entonces, que en toda obligación jurídica, se encuentran como elementos necesarios los sujetos de dicha relación obligatoria; en el derecho tributario.



El bajo nivel de recaudación en el país ha impedido cumplir con lo propuesto en los Acuerdos de Paz, sobre todo los compromisos fiscales contenidos en el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, en los apartados de: Política Fiscal, Política Presupuestaria, Política Tributaria, Meta de Recaudación Tributaria, Compromiso Fiscal, Legislación, Fortalecimiento de la Administración Tributaria etc. Otro aspecto de la baja recaudación en Guatemala, es que condiciona la estabilidad macroeconómica, dado por la insuficiencia de recursos que provocan el déficit fiscal, porque el Estado gasta más de lo que recibe en concepto de ingresos y esto estimula un mayor endeudamiento externo e interno, limitando los márgenes de acción de la política monetaria y presionando sobre las tasas de interés.

Por tales motivos, ha sido de especial importancia para el ponente, la presentación del presente plan de investigación, después de verificar que gran parte de la población económicamente activa oscila entre los 15 y los 35 años. Hay que recordar que las condiciones económicas del país han obligado a los menores de edad, a realizar diversas actividades económicas para contribuir con el sostenimiento económico de sus hogares y de tal cuenta muchos adolescentes son contratados por diversas empresas y estos generan ingresos, obviamente en las empresas les descuentan el Impuesto Sobre la Renta, pero qué sucede con los demás ingresos, los adolescentes compran, venden y ahorran, es decir, realizan todas las actividades económicas que cualquier persona adulta. Sin embargo, los menores de edad no pueden por sí mismos acudir a las cajas fiscales de la Administración Tributaria a realizar sus declaraciones de impuestos, el



Código Civil es muy claro, a los menores de edad les otorga capacidad de goce pero, una capacidad de ejercicio relativa a aquellos menores que sobrepasan los 14 años (así mismo el Código Laboral). Y en el caso de la declaración de impuestos, es su representante legal (padres o tutores) quien debería realizarla, pero en esto no se da en la realidad, al menos en el caso de aquellos menores de edad que pasan de los 14 de años y que realizan una actividad económica por la cual reciben o generan ingresos, por lo tanto encuadran perfectamente en la relación jurídico tributaria.



## CONCLUSIONES

1. No existe una teoría de carácter universal sobre el tributo, el cual se entiende como una contribución al Estado que por lo general es en dinero realizada por quienes están obligados a hacerlo dando lugar a relaciones jurídicas de tributación, cuando sus actividades económicas encuadran dentro del hecho generador establecido en una ley previa a la realización del mismo.
2. No hay un impuesto perfecto en cuanto a la distribución de la carga tributaria se refiere, para el Estado ningún sistema de impuesto único tendría capacidad recaudadora suficiente como para cubrir sus necesidades, por lo que existen diversas modalidades de impuestos (a la renta, al valor agregado, entre otros), que de una u otra manera ejercen un control a la evasión fiscal.
3. La evasión fiscal es un fenómeno enraizado en las economías de los sectores público y privado y probablemente no eliminable, por cuanto se encuentra en comportamientos e intereses individuales y colectivos firmemente arraigados en una sociedad como la de Guatemala.
4. En Guatemala no existe una política jurídico tributaria de divulgación en los diferentes idiomas generalmente reconocidos, para que toda la población se



convenza que el pago de los impuestos, son los ingresos públicos y que son gastados e invertidos con acierto por el Estado.

5. La falta de asignación de un Número de Identificación Tributaria a los adolescentes menores de dieciocho y mayores de catorce años, con capacidad relativa y que se encuentran realizando alguna actividad económica, es un medio para que el Estado pueda incrementar los ingresos provenientes del pago de impuestos, es más, es una excelente estrategia para educar a los jóvenes en materia fiscal.



## RECOMENDACIONES

1. El Estado debe efectivizar la recaudación de tributos, por medio de la incorporación formal a la relación jurídico tributaria, de los adolescentes menores de dieciocho y mayores de catorce años que realicen una actividad económica donde perciban un salario u honorario.
2. Un medio que el Estado debe implementar para reducir la evasión fiscal en el futuro, es que la Superintendencia de Administración Tributaria debe enseñar a los adolescentes la importancia que implica para el cumplimiento de las obligaciones tributarias desde el momento en que éstos ejercen un trabajo o participan en un negocio que les haga incurrir en un hecho generador.
3. Es de suma importancia que la población guatemalteca esté consciente del compromiso que conlleva el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo tanto la Superintendencia de Administración Tributaria debe continuar con las campañas de concientización para fomentar la educación y cultura cívico – tributaria, enfocándola a jóvenes que son el futuro de Guatemala y evitar más evasión fiscal.
4. Todos los habitantes de la República de Guatemala, son sujetos de la relación jurídica tributaria, por lo tanto, están obligados al pago de los diferentes impuestos y las diferentes entidades encargadas de su recaudación, control y



administración, así como el gasto público que el Estado realiza a través de sus diferentes ministerios y dependencias, deben ser invertidos con razonamiento y transparencia.

5. Para que la Superintendencia de Administración Tributaria, pueda incluir a los adolescentes menores de dieciocho y mayores de catorce años, con capacidad relativa, como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria y otorgarles un Número de Identificación Tributaria, es necesario reformar el artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, desde el momento en que éstos ejerzan una actividad económica que les genere ingresos, para que puedan ellos mismos realizar sus declaraciones tributarias de ley, lo cual ocasionaría mejoras para el Estado de Guatemala, entre ellas el aumento de la captación de impuestos, necesarios para el cumplimiento de sus fines, la realización del bien común y además de generar en los adolescentes la cultura de contribuyente y no se conviertan en evasores fiscales en un futuro.



## BIBLIOGRAFÍA

- CALVO ORTEGA, Roberto. **Curso de derecho financiero I. Derecho tributario (parte general)**, 9ª ed., Ed. Civitas: Madrid, España, 2005.
- CARRERA RAYA, Francisco Javier. **Manual de derecho financiero**; Vol. I, Ed. Tecnos: Madrid, España, 1999.
- CAZORLA PRIETO, Luis Manuel. **Derecho financiero y tributario. Parte general**, 6ª ed., Ed. Aranzadi: Pamplona, España, 2005.
- CORTES DOMINGUEZ, Martín. **Ordenamiento tributario español**, 5ª ed., 2t., Ed. Civitas: Madrid, España, 1990.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José. **Curso de derecho tributario, parte general**. Vol. II, 23ª ed.; Ed. Marcial Pons: Madrid, España, 2005.
- GONZÁLEZ SUÁREZ, Esteban y Eduardo Lejenue Valcarcel. **Derecho tributario I y Derecho tributario II**. Ed. Plaza Universitaria, Ediciones: Salamanca, España, 1997 y 1998.
- MARTIN QUERALT, Josué y Carlos Lozano Serrano. **Curso de derecho financiero y tributario**, 17ª ed.; Ed. Tecnos: Madrid, España, 2006.
- MARTÍN QUERALT, James y Jorge Mario Tejeiro López. **Manual de derecho tributario**, 2ª ed.; Ed. Thomson-Aranzadi: Pamplona, España, 2005.
- MARTÍNEZ LAGO, Marco Antonio. **Manual de derecho presupuestario**, 1ª ed.; Ed. Colex: Madrid, España, 1992.
- PALAO TABOADA, Carlos. **Derecho financiero y tributario I**, 2ª ed.; Ed. Colex: Madrid, España, 1987.
- PASCUAL GARCIA, Juan. **Régimen jurídico del gasto público**. Presupuestación, ejecución y control, 4ª ed, Boletín Oficial del Estado, (s.e.); Madrid, España, 2005.
- PEREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario, parte general**, 1ª ed.; Ed. Civitas: Madrid, España, 2006.

### Legislación:

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



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

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

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

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

**Ley del impuesto único sobre inmuebles.** Decreto Número 15-98. Congreso de la República de Guatemala, 1998.

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

**Constitución de la Nación Argentina.** Congreso General Constituyente de la República de Argentina, 1994.