

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



PAULA ALEJANDRA ESTRADA ZAMORA

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2011

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

LA INTEGRACIÓN DE LEYES DENTRO DEL ÁMBITO
JURÍDICO TRIBUTARIO

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

PAULA ALEJANDRA ESTRADA ZAMORA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, septiembre de 2011

**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. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Modesto José Eduardo Salazar Diéguez
VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Víctor Manuel Hernández Salguero
Vocal: Lic. Héctor Ricardo Echeverría Méndez
Secretario: Licda. Irma Yolanda Mejicanos

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Rafael Morales Solares
Vocal: Lic. Héctor Manfredo Maldonado
Secretario: Licda. Marisol Morales Chew

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

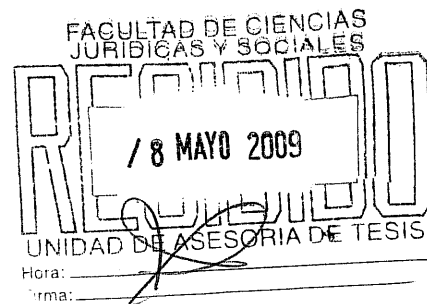
LIC. Elizabeth Harmelin Ruíz
ABOGADA Y NOTARIA
Col. 5212



*Avenida Reforma 12-01, Zona 10
Edificio Reforma Montufar
Torre A, Oficina 04
Teléfono 54014437*

Guatemala, 08 de mayo de 2,009

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



Estimado Licenciado Castro Monroy

Respetuosamente me dirijo a usted, para informarle que en atención a la resolución de fecha cinco de junio de dos mil ocho, emitida por la unidad a su cargo, procedí a asesorar la tesis de la bachiller PAULA ALEJANDRA ESTRADA ZAMORA, intitulada LA INTEGRACIÓN DE LEYES DENTRO DEL ÁMBITO JURÍDICO TRIBUTARIO.

El presente trabajo de investigación llena todos los requisitos exigidos por el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

1. Por el contenido objeto de desarrollo, análisis aportaciones y teorías sustentadas por la autora, ello meritoriamente se calificó de sustento importante y valedero dentro de la asesoría efectuada, circunstancias académicas que desde todo punto de vista deben concurrir y son atinentes a un trabajo de investigación de tesis de grado.
2. Y también informo que la autora puso de manifiesto su capacidad de investigación en la elaboración del trabajo de tesis; usando el uso adecuado de las técnicas, métodos y bibliografía recomendados.
3. Sobre la redacción se utilizaron las técnicas necesarias para la realización de dicho trabajo de tesis, pudiéndose establecer que el referido trabajo de investigación se efectuó apegado a la asesoría prestada, habiéndose apreciado el cumplimiento a los presupuestos tanto de forma como de fondo.



4. Los cuadros estadísticos se realizaron por la necesidad de presentar las omisiones de las declaraciones por el ente fiscalizador.
5. La contribución científica es importante ya que destaca como en ocasiones se pueden interpretar o dejar de interpretar las normas jurídicas tributarias por carecer de conocimiento profundo de las mismas.
6. La autora ha cumplido con las conclusiones y recomendaciones basado en el estudio y análisis del trabajo efectuado dejando un precedente para el órgano fiscalizador y a las futuras generaciones de juristas dedicados a esta rama del derecho como también a los auditores para que ambos se pongan de acuerdo y así evitar conflictos de interés tanto para el órgano fiscalizador, como para el contribuyente sin afectar a ninguno de ambas partes.
7. La bibliografía fue copilada cuidadosamente para poder obtener el presente trabajo, con autores connotados a nivel mundial y lo mejor de lo nacional.

Por lo consiguiente emito el **DICTAMEN FAVORABLE** correspondiente, estando en condiciones de continuar con la fase de Revisión, sin otro particular me es grato suscribirme de usted.

Atentamente,

ELIZABETH HARMELIN RUIZ
ABOGADA Y NOTARIA

Licda. Elizabeth Harmelin Ruíz

Col. 5212

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) AURA LETICIA MONTES DE ROSALES, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante PAULA ALEJANDRA ESTRADA ZAMORA. Intitulado: "LA INTEGRACIÓN DE LEYES DENTRO DEL ÁMBITO JURÍDICO TRIBUTARIO".

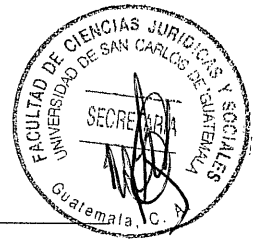
Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración 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.

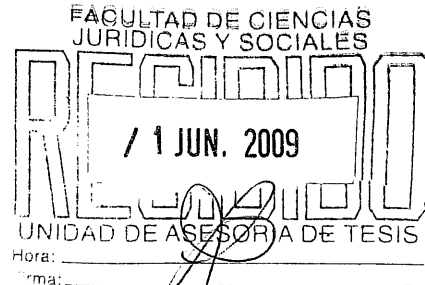
LICDA. AURA LETICIA MONTES LEONARDO de ROSALES



Abogada y Notaria
14 calle "A" 10-25 zona 01
Teléfonos: 2238-1048; 5663-8809; 5419-3012

Guatemala, 01 Junio de de 2009

Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Coordinador de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias jurídicas y sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Respetuosamente me dirijo a usted en mi calidad de Revisora de Tesis de la bachiller PAULA ALEJANDRA ESTRADA ZAMORA, según expediente número setenta y tres guión cero siete (95-08), y al respecto me permito dictaminar de la siguiente manera:

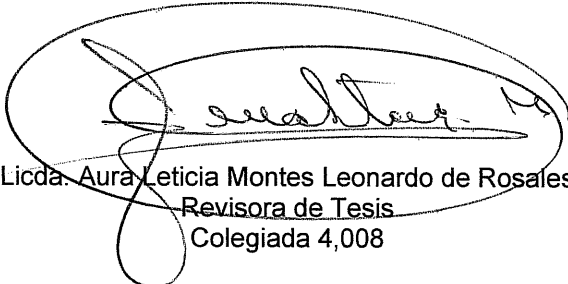
1. Con relación a la tesis de la bachiller, con el tema intitulado LA INTEGRACIÓN DE LEYES DENTRO DEL ÁMBITO JURÍDICO TRIBUTARIO.
2. Revisé detenidamente los capítulos del presente trabajo atendiendo a lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, los que tienen una congruencia lógica que permite determinar con claridad el contenido de la investigación.
 - a. Como contenido científico la tesis pretende ilustrar al profesional y estudiante de las ciencias jurídicas y sociales con relación al tema el cual no se agota pero deja criterio para poder motivar el análisis y contribuir a futuras investigaciones; la redacción de la investigación esta correcta.
 - b. La metodología que se utilizó fue el método inductivo, deductivo la técnica de investigación utilizada del tema investigado contiene los fundamentos teóricos, doctrinales y jurídicos de la problemática de estudio, las conclusiones son adecuadas al desarrollo del trabajo.
 - c. Con relación a los cuadros estadísticos se hace una breve referencia de los ajustes y reparos que realiza la administración tributaria al contribuyente señalando días y artículos del Código Tributario, así como el procedimiento administrativo de sanción por infracción a los deberes formales y de renta presunta en caso de omisión de declaraciones.



- d. Como contribución científica del tema presentado considero que el ente fiscalizador debe de aplicar de forma eficiente los diferentes criterios de interpretación de las leyes tributarias, para lograr que los contribuyentes cumplan con la obligación de poder tributar.
- e. Respecto a las conclusiones y recomendaciones creo necesaria la aplicación de las mismas con el fin de que se fortalezca aún más la dependencia fiscalizadora para que cumpla sus funciones a cabalidad y así poder brindarle al Estado guatemalteco los recursos necesarios para su buen funcionamiento.
- f. La bibliografía utilizada es amplia por tratarse de los mejores autores hasta la fecha en temas puramente financieros autores de gran trascendencia a nivel mundial y nacional.

Por lo expuesto y como Revisora de Tesis emito **DICTAMEN FAVORABLE**, por lo cual puede continuarse con el trámite respectivo y posteriormente ser discutido en el Examen Público de Tesis. Sin otro particular me suscribo de usted.

Atentamente,



Licda. Aura Leticia Montes Leonardo de Rosales
Revisora de Tesis
Colegiada 4,008

Aura Leticia Montes de Rosales
Abogada y Notaria



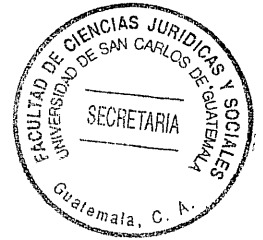
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, ocho de marzo del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante PAULA ALEJANDRA ESTRADA ZAMORA, Titulado LA INTEGRACIÓN DE LEYES DENTRO DEL ÁMBITO JURÍDICO TRIBUTARIO. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/slh.

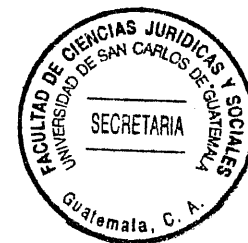
DEDICATORIA



- A Dios: Supremo creador que me ha guiado en este largo camino, brindándome una fuente inagotable de fortaleza, colocando su mano sobre la mía para guiarme cada día de mi vida.
- A mis padres: Con agradecimiento eterno por la vida que me dieron.
- A mi bisabuela: Con especial cariño por ser la guía de mis primeros pasos.
- A mis hijos: Rubí Alejandra, Mario Alejandro, Jorge Mario, Carmen María y José Roberto, por ser la luz de mi vida.
- A mis hermanos y amigos por su apoyo y comprensión.
- A todos mis catedráticos: Por sus sabias enseñanzas y consejos.
- A mis padrinos: Por su amistad y su valioso tiempo, muchas gracias.
- A las autoridades Administrativas. Con respeto, cariño y admiración, mil gracias



A la Universidad de San Por ser templo de enseñanza y por haberme acogido y
Carlos de Guatemala: llevado hasta el triunfo, especialmente a la Facultad de
Ciencias Jurídicas y Sociales de quien me honra ser parte.



ÍNDICE

Pág.

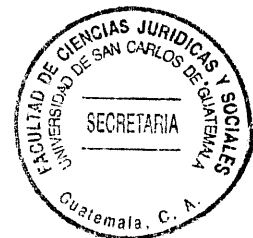
Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario guatemalteco	1
1.1 Antecedentes	1
1.2 La tributación en la Edad Media	4
1.3 La tributación en España	6
1.4 La tributación de la Alta Edad Media al imperio napoleónico	7
1.5 La tributación en América	9
1.6 Evolución histórica de la tributación en Guatemala.....	11
1.7 Definición del derecho tributario	24
1.8 Características del derecho tributario	26
1.9 Principios fundamentales del derecho tributario	28
1.10 Clasificación del derecho tributario	30
1.11 La evasión fiscal en Guatemala	31

CAPÍTULO II

2. Interpretación de la ley en el ámbito jurídico tributario.....	35
2.1 Naturaleza jurídica de la ley procesal y normas generales	35
2.2 Interpretación de la ley procesal y sus criterios generales.....	43
2.3 Clasificación de la interpretación por los efectos que produce.....	47
2.4 Objeto de la interpretación de la ley procesal.....	49
2.5 Métodos de interpretación de las leyes en materia fiscal	51



CAPÍTULO III

Pág.

3. Integración de leyes en la aplicación de la ley tributaria	61
3.1 Medios procesales para la interpretación	61
3.2 La integración analógica de la ley tributaria y la equidad	62
3.3 Existe un derecho de integración	66
3.4 Funciones de los principios generales del derecho, integración y lagunas jurídicas.....	68
3.5 Aplicación de la ley tributaria en el tiempo	72
3.6 La analogía como método de interpretación de la ley	75
3.7 Aplicación de casos concretos no previstos en la norma jurídica.....	76
3.8 La analogía viola el principio de legalidad constitucional	78
3.9 No procede aplicar la analogía por ser una carga para el Contribuyente	83

CAPÍTULO IV

4. Como aplicar la analogía y los principios generales del derecho en materia tributaria y sus excepciones	85
4.1 Definición de procedimiento contencioso	88
4.2 Medios de defensa que puede hacer valer el contribuyente.....	95
CONCLUSIONES.....	99
RECOMENDACIONES.....	101
BIBLIOGRAFÍA.....	103



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo consiste en analizar los sistemas normativos que existen en la Administración Tributaria para aplicar correctamente las normas a casos concretos o bien aplicar integradamente las mismas con los principios generales del derecho.

El objetivo del presente trabajo, es conocer en qué medida la integración de normas jurídicas tributarias se hace tan diversa para su aplicación, a quien interpreta la justicia en el sistema jurídico y en la época actual.

Y la hipótesis planteada fue comprobándose en el transcurso de la investigación al darme cuenta de la gran cantidad de casos que atiende la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual no utiliza la integración analógica de las leyes tributarias para llenar los vacíos legales que existen.

En la aplicación de la norma tributaria, es común encontrar situaciones y hechos que no están normados expresamente, lo que conlleva a cierta dificultad a la hora de hacer una interpretación jurídica de los hechos, casos y situaciones para los que la ley no ha previsto un procedimiento específico.

Para solucionar en parte el anterior problema al utilizar la integración analógica como la operación realizada por los intérpretes de derecho (juristas y jueces en particular) mediante la cual se atribuye a un caso o a una materia que no encuentra una reglamentación expresa en el ordenamiento jurídico, la misma disciplina prevista por el legislador para un caso o para una materia semejante.

En Guatemala el derecho tributario no se aplica de forma general ya que hay muchos evasores de impuestos, debido a normas que no se ajustan a casos concretos, debiendo utilizar la integración e interpretación de las normas jurídicas correctamente.



El presente trabajo consta de cuatro capítulos: el capítulo uno; se refiere al derecho tributario guatemalteco, el capítulo dos contiene la interpretación de la ley en el ámbito jurídico tributario; en el capítulo tres esta la integración de leyes en la aplicación de la ley tributaria y la analogía como método de interpretación de la ley y en el capítulo cuarto como aplicar la analogía y los principios generales del derecho.

Los métodos utilizados en la presente investigación fueron el método deductivo y el método inductivo los cuales permitieron conocer el funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria y determinar su participación en los casos que atiende, los métodos analítico y sintético permitieron conocer cómo se encuentra la Superintendencia de Administración Tributaria como parte integrante del ámbito jurídico tributario y posteriormente arribar a conclusiones después del análisis del cual fue objeto y el método jurídico a través del cual se conoció la normativa jurídica por la cual se rige la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las técnicas de investigación utilizadas fueron la observación, la investigación documental relacionada con el tema, las fichas bibliográficas y de trabajo las cuales facilitaron la búsqueda de los diferentes libros e información que fue utilizada para la investigación.

Se concluye en el presente trabajo, en espera de que pueda contribuir con la formación académica de todo estudiante y de toda persona en general que muestre interés en aumentar sus conocimientos.



CAPÍTULO I

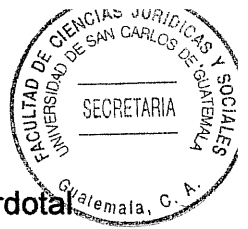
1. El derecho tributario guatemalteco

1.1. Antecedentes

Para tratar el tema del derecho tributario guatemalteco considero necesario definir previamente algunos términos; iniciando con el tributo que tiene su origen en el latín **Tributum** que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

También es importante conocer otros sinónimos de tributo como lo es el impuesto, viene también del latín: **Impositus**, que significa imponer un tributo o carga. Contribución del latín **Contribuere**, que representa dar, lo mismo que en sentido coercitivo, en sentido voluntario como cuando se ayuda, colabora, aporta, dona, etc. Obviamente, no se trata de un sinónimo pleno del tributo o impuesto, sino que se trata de una voz afín.

La tributación tuvo sus orígenes en lo religioso, por la necesidad que tuvieron los hombres paleolíticos para calmar sus temores y demostrar gratitud a los dioses, haciendo ofrendas en especie o sacrificios de animales y hombres. Los tributos eran



voluntarios, luego se convirtieron en obligatorios con los cuales la clase sacerdotal aumentó su poderío y riqueza, llegando a ser los mayores latifundistas del mundo.

La escasez de alimentos, agua, etc. llevó a que las organizaciones sociales guerrearan con otras, hasta llegar a hacer de la guerra un arte y una forma de vivir y enriquecerse. Las tribus fuertes vencían a las débiles, las saqueaban, las esclavizaban; los vencidos debían pagar tributos.

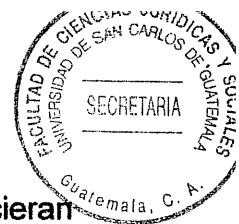
Los hebreos pagaban tributos con el trabajo en canteras y bosques. Los reyes Saúl y David organizaron un vasto imperio desde el río Éufrates hasta el Mar Rojo sometiendo los pueblos y haciéndoles pagar tributos. Salomón dividió el reino en 12 partes iguales para que cada una tributara el mantenimiento suyo y el de su familia durante un mes.

A la muerte de Salomón, 10 de las doce tribus se sublevaron y dividieron, porque no soportaban los altos impuestos. Las dos restantes conformaron el reino de Judá fueron sometidas y convertidas en tributarias por los Asirios y luego por los Caldeos.

Los egipcios entre los años 3000 y 525 antes de Cristo presentaban una clara división de clases:

Funcionarios reales: nombrados por el faraón, se encargaban de cobrar los impuestos.

Sacerdotes: clase privilegiada, tenían sus propias instituciones tributarias. Ejercían gran influencia en el faraón.



Militares: hacían la guerra, recogían y repartían el botín y sometían a los que vencían para que sirvieran y tributaran al faraón.

Los comerciantes

Los agricultores

Los artesanos

Los siervos y los esclavos

Los griegos desarrollaron un intenso comercio, hicieron producción manufacturera organizada en talleres de propiedad del estado. El tesoro público era manejado por la aristocracia cuyo jefe era llamado Arconte quien recaudaba los impuestos. En Esparta pagaban los impuestos e iban a la guerra solamente los campesinos, los comerciantes, los industriales y los navegantes. Los ciudadanos eran la clase social parasitaria que se mantenían de los tributos, de los Periecos (contribuyentes). En Atenas hubo un Código de Leyes y tratamiento igualitario de los ciudadanos ante la ley; dividía la sociedad en cuatro clases y las obligaciones tributarias eran proporcionales a la riqueza. La clase más pobre no pagaba impuestos y no prestaba servicio militar (principio de progresividad).

Las bases de la civilización romana fueron griegas y etruscas de cuyos pueblos tomaron la cultura y organización, entre ellas las instituciones tributarias sin mayores modificaciones. Sila general de ejércitos romanos impuso fuertes impuestos a los habitantes del Asia Menor. Anuló los privilegios que tenían los caballeros en el cobro de impuestos.

habitantes del Asia Menor. Anuló los privilegios que tenían los caballeros en el cobro de impuestos.

Alejandro Magno mantuvo las instituciones tributarias pero ante manejos imprecisos de fondos, creó el cargo de inspector de finanzas con funciones de vigilancia y control. Hoy conocida como contraloría. Roma tomó las instituciones tributarias de los griegos sin modificaciones de importancia. Una de las principales causas de la caída del imperio romano, fueron los altos impuestos especialmente para la población agrícola.

1.2. La tributación en la Edad Media

La Edad Media es la época de la historia europea que quizás más atrae a la gente, sobretodo debido a esa visión mítica y épica que dejó el movimiento del romanticismo. Sin embargo la realidad fue mucho más dura y ominosa. La caída del imperio romano de occidente, y el mestizaje de los europeos-romanos con las tribus germánicas del norte, definió gran parte de los primeros tiempos del Medioevo.

Uno de los elementos más curiosos de la forma de vida de estos tiempos era la creación y distribución de la riqueza. Desde el caos de los últimos años del imperio occidental, el saqueo y las “razzias” se convirtieron en una forma de vida para muchas tribus bárbaras. Con ellas el guerrero demostraba su superioridad social sobre los campesinos, pero sobretodo era el motor de su economía. La guerra proporcionaba esclavos, provisiones, y un sin fin de riquezas. Al cabo del tiempo estos saqueos se



institucionalizaron, y pasaron a ser tributos, este botín pactado entre las partes solía ser anual y con él las zonas más ricas se libraban del saqueo.

Estos tributos eran más pesados, cuanta más desigualdad militar hubiera entre los afectados. Un buen ejemplo de esto fueron los siglos de tributos que pagaron los emperadores bizantinos (*Basileus*), a las tribus germánicas para mantener estables sus fronteras periféricas. Pero éste no sólo afectaba a reinos y señoríos, el miedo en el mundo rural a los saqueos hacía que los campesinos libres pidieran protección a otros señores, a los cuales a partir de entonces les debía el tributo de estar protegido en sus tierras, casi siempre el diezmo.

Estas riquezas adquiridas eran repartidas por el rey, no sólo a sus guerreros sino que también se hacían donaciones a la iglesia o a otros señores para mantener la paz, por su puesto los pobres tenían su parte, a modo de míseras limosnas, aunque la grandeza y prestigio de un señor solía estar asociada a su generosidad con su pueblo. Él siempre se reservaba la mejor parte, para aumentar el tesoro, auténtico sueño de todo gran señor o rey.

Así se llega a la esencia de la economía medieval, quitar para dar. La ofrenda y el regalo se convierten en la forma de intercambio más utilizada. De este modelo se aprovechó, y muy bien, la poderosa iglesia cristiana. Sobre todo por las donaciones de grandes señores y pueblo en general, con ellas se compraban el perdón de Dios o favores divinos.

Durante la edad media los impuestos se estructuraron en capitaciones (valor del impuesto dividido entre el número de habitantes jefes de familia) e impuestos territoriales. Los señores feudales cobraban derechos de circulación de personas y cosas a través de su territorio, impuesto sobre la transmisión de la propiedad y sobre las sucesiones. Al terminar la Edad Media los impuestos más organizados eran los de Italia que tenían carácter general y directo sobre el patrimonio, impuesto a la sal y derechos aduaneros.

1.3. La tributación en España

En España durante la alta Edad Media, que es el término utilizado para referirse a un período de la historia europea que transcurrió desde la desintegración del Imperio Romano de Occidente, en el año 476 después de Cristo, hasta el Siglo XV con la caída de Constantinopla en 1453. También se señala como fecha de término la de la invención de la imprenta en 1455 o el descubrimiento de América en 1492.

El fracaso del proyecto político centralizador de Carlomagno llevó a la centralización sin mayores contrapesos, de un sistema político, económico y social llamado feudalismo. Dos instituciones eran claves para su funcionamiento; había una jerarquía de señores y vasallos vinculados a través del vasallaje.

Por el vasallaje, un vasallo se ofrecía a un señor, entablado un contrato en donde el vasallo debía obediencia y lealtad, y el señor debía protección. Ésta era la única manera de garantizar el orden. Los privilegios de la nobleza la obligaban a encargarse

de que todo funcionase. Para ello recurrieron a acuerdos de dependencia mutua conocidos con el nombre de relaciones feudo-vasalláticas, que podían ser de dos tipos:

Vasallaje. Es un pacto entre dos miembros de la nobleza de distinta categoría. El caballero de menor rango se convertía en vasallo del noble más poderoso por medio de la ceremonia de homenaje e investidura. El vasallo prestaba homenaje al señor humillándose ante él y éste le investía dándole una espada, o bien un báculo si era religioso. El señor protegía al vasallo y le otorgaba un feudo (un castillo, un monasterio o un simple sueldo), a cambio, el vasallo le juraba fidelidad y estaba obligado a prestarle ayuda militar y consejo.

Encomienda. Es un pacto entre los campesinos y el señor feudal. El señor acogía a los campesinos en su feudo, les proporcionaba una pequeña porción de tierra (manso) para que pudieran subsistir y les protegía si eran atacados. A cambio, el campesino se convertía en su siervo y pasaba a la doble jurisdicción del señor feudal: el señorío territorial, que obligaba al campesino a pagar una parte de sus rentas al noble; y el señorío jurisdiccional, que convertía al señor feudal en gobernante y juez del territorio en el que vivía el campesino.

1.4. La tributación de la alta edad media al imperio napoleónico

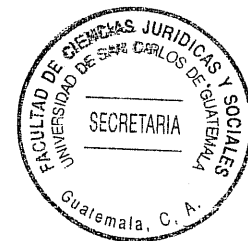
El imperio napoleónico no fue una entidad estable en el tiempo, ni su evolución obedeció a un plan prefijado, como no fuese el de su constante expansión, aunque ésta

tampoco tuvo unos pasos previstos, pese a que Napoleón, desde su exilio en Santa Elena, intentó presentarse como arquitecto de la unidad europea.

El imperio y su zona de influencia fueron, además de un área sobre la de proyectar el modelo político y administrativo francés, o sobre la de extender una legislación revolucionaria atemperada, un espacio económico común, aligerado de las barreras a la libre circulación de mercancías propias del antiguo régimen, en el que se implantó una política económica orientada al fomento de los intereses del núcleo francés del imperio y a la asfixia de Gran Bretaña.

La política fiscal aplicada en el imperio y sus áreas de influencia fue una mezcla de racionalización administrativa y explotación. Aunque también aquí cabría hacer diferencias entre las áreas más tempranamente incorporadas al estado napoleónico y los territorios en la periferia del imperio o no incluidos en él, de forma general puede afirmarse que el sistema impositivo que emergió resultó ser más equitativo en el reparto de la carga tributaria que aquellos a los que sustituía, entre otras razones por la paralela abolición de los privilegios fiscales de la nobleza, y supuso una simplificación y homogenización del mosaico de impuestos, según las pautas del modelo francés.

Pero estas virtudes se vieron crecientemente contrarrestadas por una puesta en práctica que, al necesitar de la complicidad de las tradicionales clases dirigentes, tuvo efectos desvirtuadores, y, sobre todo, por el aumento de la presión fiscal, necesaria para el mantenimiento de la maquinaria bélica.



1.5. La tributación en América

Los impuestos más importantes establecidos por el régimen colonial fueron el tributo (sobre el individuo y la tierra), el diezmo (para la religión, para el sostenimiento de la iglesia) y el almojarifazgo que gravaba el tráfico de mercancías.

El tributo, que tuvo que hacerse tomando por base las organizaciones nativas, que obligaba a que cada individuo pagara una suma anual. Esta institución se articula con una similar traída por la cultura feudal española, en América fue vigilada y reglamentada especialmente por la Real Corona para impedir las tendencias feudiformes y separatistas de los avecindados y ennoblecidos.

Las tasas de tributos se hacían periódicamente por visitación de las audiencias para adecuar la realidad demográfica y la condición de pobreza de los indios con lo que supuestamente tenían que tributar para el encomendero, el doctrinero (estipendio que le daba el encomendero). Este fue otro de los factores que hicieron decaer los tributos para los feudatarios y el Estado español, llevándolos a aquellos a la búsqueda de otras opciones de renta en la consecución de estancias o haciendas semi-empresarial, minas y comercio.

Como la repartición de encomiendas, parece que produjo muchas dificultades internas, en 1549 se hizo el primer intento de promediar la tasación de tributos en toda la audiencia; sobre un universo de población de 200.000 indígenas se contaban 50.000 tributarios, y cifrándola en un total de entre dos pesos y ducado tres pesos de plata

corriente marcada sin ley para cada tributario, sumando un peso y ducado dos pesos de plata corriente más una manta de algodón, algo de maíz o productos agrícolas y sal en definitivas.

Las enfermedades no fueron la única explicación de la caída demográfica aunque sí fueron sin duda su causa principal. Los indios se escaparon en gran cantidad, particularmente aquellos de tierras altas; el traslado obligatorio a las estancias agrícolas y ganaderas, a los trapiches de caña y a los campos mineros también constituyó un fuerte drenaje.

Las causas de tan drástico fenómeno están ligadas a las duras condiciones de trabajo, a la desintegración familiar originada por los traslados para el trabajo minero y las epidemias, que fueron especialmente mortíferas por la escasa o nula resistencia que los indígenas tenían para sobrevivir a enfermedades que nunca habían padecido y para las cuales no tenían inmunidad genética.

En este punto es necesario reiterar que la causa principal fue la inhumana explotación del indígena, por parte de los encomenderos, y no la desadaptación cultural del indio, como muchas veces se ha pretendido demostrar. La construcción de casas para huérfanos, ordenada en 1570, demuestra la existencia de una niñez desamparada por efecto de la separación y muerte de los padres.

Al finalizar el siglo, los indígenas quedaron desposeídos, en muchos casos, o reducidos a minifundios que apenas les permitían alcanzar niveles de subsistencia. En vista de

que las propiedades de los españoles crecían a costa de las menguadas tierras de los indios, el Rey, mediante Cédula de 22 de agosto de 1584, ordenó a la Audiencia, que no se quiten las tierras de los indios.

1.6. Evolución histórica de la tributación en Guatemala

Es probable que en Guatemala los primeros vestigios de historia escrita, se encuentra en el Popol Vuh, también conocido con nombres de Manuscrito de Chichicastenango, Biblia Quiche y el Libro Sagrado. Lo cual es una fehaciente demostración de que se tiene un patrimonio cultural valiosísimo.

Para abordar la evolución de la tributación en nuestro medio se hace imperativo empezar por la Época de la Colonia, tema que trato a continuación:

Época colonial

“La conquista de Guatemala significó el desaparecimiento parcial o total de muchos pueblos indígenas, su forma de vida, su religión; causando un gran cambio en esas sociedades. La necesidad (por parte de los conquistadores españoles) de obtener la mayor cantidad de ganancias de la conquista causó que se utilizara cualquier medio para realizar ese fin.”¹

¹ Martínez Peláez, Severo. *La patria del criollo*.pág. 1

Aparece la esclavitud, la expropiación de bienes que durante años pertenecieron a comunidades indígenas, no sólo materiales si no humanas, la tributación, el repartimiento, la encomienda y muchas cosas más que irán configurando la historia de Guatemala, dándole un giro total a la misma e impactando seriamente en lo económico, como se verá luego.

La corona española impuso desde el principio un fuerte sistema de monopolio comercial. Ninguna provincia americana podía comerciar con otra potencia que no fuera España. Se estaba en la época del mercantilismo donde la acumulación de oro y plata, era primordial; así como la protección de la industria y el comercio nacional; otorgando así monopolios y creando un mercado cerrado con las colonias donde no permite a otro estado de participar de las riquezas de América. Esta situación fue hábilmente aprovechada por los comerciantes guatemaltecos, quienes, deteniendo dicho principio, impusieron su monopolio sobre el resto de las provincias del reino, constituyéndose en los únicos intermediarios entre la metrópoli y el Reino de Guatemala. La ciudad de Santiago de Guatemala se estableció como puerto de entrada y salida de todos los productos traficados con España.

El control sobre la comercialización del añil fortaleció tanto a comerciantes como a la ciudad misma, que se convirtió en plaza comercial del Reino. Allí confluían los granos y productos cultivados en el altiplano indígena con el ganado y otros artículos provenientes de las lejanas regiones de Nicaragua y Costa Rica. Los comerciantes guatemaltecos otorgaban créditos para impulsar los cultivos y eran también sus principales compradores. Al mismo tiempo, ellos realizaban los intercambios

comerciales con la metrópoli de manera regular. Esta variedad de funciones los convirtió en agentes indispensables a niveles económicos muy poderosos en el terreno político.

La corona española se encargaba de firmar **capitulaciones** con los conquistadores, las cuales estipulaban que, los mismos, quedaban obligados a conquistar en nombre del Rey, fundar ciudades, separar para la corona una quinta parte de la ganancia obtenida (**quinto real**) y evangelizar a los indígenas, lo cual se convirtió en la principal excusa para aceptar como justa la guerra contra los indígenas.

La obligación de poblar hizo que muchos españoles se quedaran en América, sin regresar a España con un botín. Esto también debido a que la gente venida de España pertenecía a un nivel económico-social que no tenía mayor futuro en su patria.

Con la conquista se inicia el latifundismo, ya que los conquistadores se adueñaron de gran parte de tierra, fueran pertenecientes a indígenas o no, situación que se fue ampliando cada vez más durante la colonia, tanto en el número de “propietarios” como en el incremento de grandes extensiones de tierra para cada español.

Con el primer traslado de la capital a Almolonga se inicia el reparto de tierras o solares a los españoles, dueños del trabajo indígena. Esto da inicio a las estancias, que luego darán inicio a las haciendas en las cuales se impulsó la ganadería y en menor porcentaje la agricultura.

“La fundación de pueblos indígenas estuvo relacionada con el concepto de reducción. Los pueblos surgieron en torno de los antiguos centros de población tratando de distribuir las grandes masas poblacionales en diferentes pueblos que por lo general no pasaban del centenar de personas, tal agrupación se realizaba tomando en cuenta afinidades de cultura y de origen.”²

Esta fundación fue importante para los conquistadores, ya que de ellos dependía la cantidad de encomiendas que se podían adjudicar a cada español, también fueron de suma importancia para la recolección de tributos, y finalmente, era de mucho interés para la colonia que las tierras estuvieran pobladas, en ningún momento desiertas.

Todos los indígenas que escaparon de la esclavitud forzada fueron repartidos (repartimiento) y como fruto de esto nace la encomienda que consistía en encomendar a un español un grupo de indígenas para evangelizarlos y educarlos pero realmente se buscaba que tributaran. El tributo fue una contribución personal que se pagaba por parte de los indígenas por su vasallaje al rey.

En las ciudades se concentró la población que tenía el poder económico, político y social, los criollos, es decir conquistadores, primeros pobladores españoles y sus descendientes; y poco después funcionarios de la monarquía, familiares y séquitos, finalmente los españoles que llegaron luego en la época colonial.

²Ibid.pág.87.

Fuera de las ciudades, alrededor de ellas, quedaron establecidos lugares para la residencia de los indígenas, pero estos quedaban reservados únicamente para los que eran de confianza para los españoles; por ejemplo los pueblos de indígenas mexicanos que se asentaron a orillas de la ciudad de Guatemala (en el valle de Panchoy), es importante recordar que fueron ellos quienes prestaron gran ayuda a los españoles para la conquista.

Teniendo la corona española la necesidad de dinero, principalmente cuando entraba en guerra con alguna otra potencia europea, y con el fin de realizar esa recaudación con ganancias y llevarlas con rapidez a aquel país implantó en todas sus colonias americanas un sistema impositivo de tributos, de aquí surge:

Alcabala: recaudaba un dos por ciento sobre las operaciones de compra-venta, traspaso de bienes, herencias y otras rentas o cobros de los particulares. Fue un impuesto para los criollos, ya que los indígenas pagaban el tributo.

Tributo: contribución personal que se pagó por los indígenas al Rey de España como vasallaje, el monto del mismo fue por lo general de un peso de plata al año.

Almojarifazgo: pagado por productos que entraban o salían por medio de los puertos del reino.

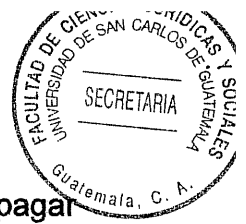
La conquista de Guatemala fue una gran oportunidad para la corona española que vio en ella la oportunidad de llevarse la mayor cantidad de riquezas posibles hacia Europa,

lo que dio como consecuencia el despojo de tierras y toda clase de bienes a los indígenas conquistados. El evangelizar a indígenas se usó como pretexto para cometer muchos actos que llevaron a la esclavitud de muchos pueblos, llegando a cambiar drásticamente su forma de vida en todos los aspectos.

La tributación después de la reforma liberal. El régimen liberal, que se instauró en 1871, se propuso romper con el aparato estatal anterior, que en el aspecto económico se basaba principalmente en el cultivo de la grana. Se trató de dirigir el apoyo al cultivo del café, del cual se esperaba que proviniera la mayor parte de los recursos financieros del Estado.

Tras el largo régimen conservador, el nuevo gobierno había encontrado una hacienda sin rentas y con el crédito comprometido. Criticaba a los conservadores por haber multiplicado los impuestos sobre los mismos artículos, sin respetar los de consumo diario y de primera necesidad. Un ejemplo de ello, era el caso del pan, gravado sucesivamente por el diezmo y primicia de trigo, por los impuestos de garita y alhóndiga, que pagaba la harina y, finalmente por la alcabala que volvía a imponerse al amasado del producto, además de la subvención de guerra. La carne era otro artículo al que también se le imponían diferentes cargas tributarias. Anotaba, asimismo, que los gobiernos conservadores mantuvieron un ejército numeroso, que no sólo había gravado a la nación con sus sueldos, sino que sustraía brazos útiles para la agricultura.

En el proyecto de Oliva sugería una serie de medidas impositivas, el producto de la renta de panela bastaría para llenar el presupuesto anual de la administración pública.



Los propietarios de las fincas que no producían nada, preferirían, antes que pagar impuestos por tierras que no les reportaban beneficios, dedicarlas a la crianza de ganado o vender el excedente de las tierras a las clases trabajadoras. De esta manera se provocaría un reparto de la propiedad que, sin duda, haría prosperar a la agricultura.

Este plan debía completarse con una reducción del gasto público, mediante la disminución del número de empleados y la eliminación de pensiones indebidas y de otros gastos superfluos en que había incurrido el gobierno anterior.

No parece, sin embargo, que las recomendaciones de Manuel Oliva hayan sido tomadas en cuenta pues, en 1876, el gobierno liberal tomó algunas medidas fiscales que mantenían algunos de los impuestos que el proyecto de Oliva proponía eliminar. Entre los nuevos medios dirigidos a procurar al gobierno los ingresos necesarios para cubrir los servicios públicos nacionales, y además el pago de la deuda y los costos de las obras de utilidad que había emprendido, se encontraban la alcabala marítima, las rentas del aguardiente, chicha y cerveza, las contribuciones urbana, de caña, papel sellado y timbres, harinas y ganado de consumo, así como los impuestos sobre el café y el tabaco.

A las anteriores disposiciones sucedieron, en el curso de 1879, diversas reformas emprendidas para hacer frente a los compromisos creados durante la guerra de 1876, y también a los gastos de los programas de instrucción pública que había emprendido el gobierno en forma decidida. En primer lugar se decretó, el 2 de enero del año citado, una reorganización de la Administración General de Rentas, como el órgano que debía



centralizar directamente todos los ramos de la hacienda. Al mismo tiempo se creó el cargo de Inspector General de Hacienda, con las funciones de velar constantemente por la exacta recaudación de las rentas públicas y por su manejo. En el mes de junio siguiente, a través del Decreto 238, se incrementaron en un 25% los derechos de importación de mercaderías extranjeras, y el 12 de diciembre un segundo Decreto aumentó la contribución sobre el café, de 50 centavos a un peso por quintal, por espacio de dos años, pero simultáneamente se exoneró por el mismo lapso las sementeras de café de la contribución territorial. Finalmente, el mismo año se procedió a gravar la venta de tabaco en general, con cinco pesos anuales

Un hecho significativo ocurrido entonces, en relación con las finanzas públicas, consistió en la aceptación por el Presidente de la República del ofrecimiento hecho por varios propietarios de una erogación a favor del gobierno, la cual consistiría en 200,000 pesos reembolsables con el 15% del producto de la alcabala marítima. Dicha contribución se destinaría a la continuación de los trabajos del ferrocarril entre el Puerto San José y Escuintla

En el período comprendido entre 1871 y 1886 el erario logró ingresar anualmente algo más de tres millones de pesos, cantidad nunca antes obtenida, y la cual fue aumentando un poco cada año. Esta situación le hubiera permitido al gobierno cubrir sin dificultad sus gastos e incluso disponer de excedentes para fomentar las mejoras de los servicios públicos. Sin embargo, la guerra de 1876, el desarrollo burocrático de la administración y el pago de la deuda extranjera, obligaron a comprometer parte de las rentas estatales.

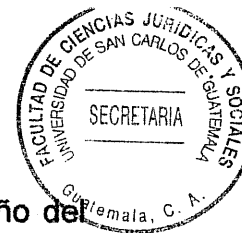


La tributación después de la Revolución de 1944. “Con el advenimiento de la Revolución del 20 de Octubre de 1944, en la que tuvieron decidida participación los estudiantes universitarios, surge un acentuado espíritu renovador, se vislumbra mejores y mas amplios horizontes y los órganos estatales, así como las autoridades y funcionarios, adoptan una actitud distinta ante lo universitario”.³

Una nueva época empezó después de 1944, con la caída del dictador Ubico y con el establecimiento, a partir de 1945, de gobiernos constitucionales, electos libremente. El momento coincidió con el fin de la Segunda Guerra Mundial y sus saludables efectos se manifestaron en la política, en el comercio y en la generación de expectativas de un nuevo período en la historia. El efecto más importante fue la expansión de las actividades del Estado a espacios que una generación atrás considerada fuera del radio de la acción que les es propia. A partir de 1945, se le ha encargado de que, a través de su propia iniciativa y del aliento a la privada, asuma la tarea de impulsar el desarrollo de la economía y el bienestar material de la población.

El período comprendido entre 1945 y 1954 produjo una ruptura histórica con el pasado liberal autoritario, y propició el establecimiento de un nuevo clima político y cultural que permitió mejores condiciones para la organización política y social. A partir de 1945, empezó a aumentar visiblemente el monto de los ingresos públicos, como consecuencia del crecimiento de los impuestos aplicables a las importaciones y al consumo.

³ Quezada Toruño, Fernando José, **Régimen del notariado en Guatemala** .pág. 2.



Hacia 1948, los ingresos públicos se habían triplicado (con relación al último año del gobierno de Ubico), al alcanzar 45.5 millones de quetzales dando lugar a un aumento de la carga tributaria (relación entre impuestos y PIB, aún cuando ésta era baja al compararla con la de otros países).

La mayor disponibilidad de recursos facilitó cambios a la estructura del Estado, en lo que se refiere a los servicios sociales, aparte de la desmilitarización de los servicios, se le dio mayor ponderación a la educación y la salud pública. Los gastos sociales, especialmente en educación, superaron por primera vez de manera sostenida a los destinados a defensa. La creación del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social se realizó de acuerdo con esta renovación de los servicios del Estado. También fue importante la creación de las bases institucionales de un amplio sistema de seguridad social, destinado a proveer protección contra los riesgos de enfermedad, accidentes, vejez, maternidad y muerte. El resultado de ello fue la creación del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

En 1954 se interrumpió el proceso de modernización y se truncó el régimen democrático. La capacidad de movilizar recursos del Estado se redujo, con una tendencia a la baja de la carga tributaria durante la mayor parte de la década de los 50.

En 1963 se revirtió esta tendencia, al introducirse por primera vez el Impuesto Sobre la Renta. La carga tributaria se estabilizó durante el resto de la década de los 60 y la primera mitad de los 70. Aumentó durante la segunda mitad de la década de los 70, debido a la existencia de un impuesto a las exportaciones de café, que generó ingresos

debido a la existencia de un impuesto a las exportaciones de café, que generó ingresos extraordinarios debido al alza del precio del grano, para luego desplomarse en los 80, durante la crisis de la llamada década perdida.

Como se puede observar, se dictaron en esta época muchas disposiciones relativas a la forma de tributar, hasta llegar a la emisión de nuevas leyes tributarias que actualmente nos rigen.

La tributación en la época actual. Guatemala posee una de las estructuras fiscales más conservadoras de la región, basada en el mantenimiento de privilegios, exenciones y exoneraciones al sector económico, las cuales debilitan la capacidad del Estado de dar respuesta a las obligaciones constitucionales sobre todo en materia social.

Los Acuerdos de Paz establecían el necesario aumento de la carga tributaria, se proyectó un aumento para el año 2000 que alcanzara por lo menos el 12% en relación al PIB. Sin embargo la constante ha sido una carga que en la mayoría de años no supera los niveles del 10%. A estas alturas se debería de hablar de una meta de recaudación de por lo menos el 16%.

Para disminuir el impacto de la insuficiencia de recursos y mantener el equilibrio del déficit fiscal se recurre a la adquisición de deuda pública tanto interna como externa (en sus diferentes variables, préstamos, bonos, certificados del tesoro, etc.).



Así mismo ha sido recurrente la tendencia de disminuir el gasto social a través de asignaciones bajas de presupuesto o por sub-ejecuciones de diferentes entidades del Estado. Aunque Guatemala a nivel regional es considerado como un país con deuda moderada y manejable, el problema es que ésta es constante y a largo plazo, si no se incrementan los niveles de recaudación puede ocasionar serios problemas a la situación macroeconómica del país.

Los principales problemas del sistema tributario guatemalteco tienen que ver con el elevado número de exenciones, deducciones, incentivos y privilegios fiscales, la debilidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, la complejidad y falta de claridad de las normas tributarias, y la escasa persecución y sanción de los grandes evasores (por ejemplo, los grandes contrabandistas de mercancías). De esa cuenta, el mayor problema del sistema tributario actual no es de tasas, sino de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de una estructura impositiva que provoca distorsiones económicas (por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta, ISR).

El Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, a partir de 1998, son los dos impuestos que más distorsiones han generado en la eficiente asignación de los recursos en el país. Lamentablemente, el fisco ha dependido en gran parte de estos dos tipos de impuestos. Así que en la medida que no se reduzca el gasto público, es insostenible que el fisco prescindiera de dichos impuestos. Sin embargo, un recurso de inconstitucionalidad otorgado en febrero del 2004, eliminó el



Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, dejando a las finanzas públicas con una caída en sus ingresos todavía más grande.

En materia de impuestos directos, los principales desafíos consisten en eliminar las distorsiones que generan estos impuestos y poner en práctica mecanismos de retención efectivos, que permitan ampliar significativamente la base tributaria. Entre las principales reformas tributarias se pueden mencionar las siguientes:

1. Decreto Número 25-71, del Congreso de la República. Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes.
2. Decreto Número 58-90, del Congreso de la República. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.
3. Decreto Número 06-91, del Congreso de la República. Código Tributario.
4. Decreto Número 26-92, del Congreso de la República. Ley del Impuesto Sobre la Renta – ISR.
5. Decreto Número 27-92, del Congreso de la República. Ley del Impuesto al Valor Agregado. –IVA.
6. Decreto Número 37-92, del Congreso de la República. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.
7. Decreto Número 38-92, del Congreso de la República. Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.
8. Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República. Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.



1.7 Definición de derecho tributario

Definir el derecho tributario es uno de los más importantes logros de los diversos tratadistas que se han aventurado al estudio del mismo. “El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos.”⁴

Esta definición, aunque acertada, es muy escueta porque sólo se limita a definir el derecho tributario como la creación y percepción de los tributos, sin profundizar sobre la relación que nace de esta creación de los mismos y su posterior cobro.

“El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”.⁵ Según el autor el derecho tributario recibe diversas denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal y otros, al analizar brevemente la definición que proporciona el autor se identifica en ella la primordial importancia de la relación jurídico tributaria, pero el derecho tributario no es solo la relación jurídico tributaria, que aunque muy importante, dentro de esta rama del derecho, es algo más que eso, como por ejemplo el poder tributario, la coacción en el cobro del tributo, por lo que se puede decir, que el autor analizado su definición, orienta

⁴ Villegas Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**.pág.133.

⁵Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. pág.40



más hacia que el derecho tributario estudia la relación que existe entre el contribuyente como sujeto pasivo, y el Estado sujeto activo de la relación tributaria.

“El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”⁶

En el sentido amplio de la definición de derecho financiero, éste abarca los tres aspectos, el derecho fiscal, que se refiere a la obtención de recursos, el derecho patrimonial que alude al manejo de dichos recursos, y finalmente al derecho presupuestario que versa sobre la erogación de los mismos recursos.

La definición que se propone es la siguiente: El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídica tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo.

⁶ De la Garza, Gustavo Rodolfo, *El derecho tributario en la era de la globalización*, pág. 16.



1.8 Características del derecho tributario

El derecho tributario por ser una rama del derecho tan especial, diferente a las demás, tiene características que lo describen:

Coacción en la génesis del tributo. El Estado hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria, por lo tanto el encargado de crear los tributos por Ley, en base a su poder tributario y de acuerdo con sus propias necesidades financieras; por otro lado, el forzado a dar cumplimiento a la obligación es llamado sujeto pasivo o contribuyente, que en esta relación solamente tendrá obligaciones.

Coacción normada. En los Estados de derecho, esta potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente como lo fue en épocas pasadas, en la actualidad la relación tributaria es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales, que deben ser respetados por el Estado.

Tipicidad del hecho imponible. El hecho o situación hipotética debe encontrarse normada en la Ley y contener los elementos necesarios para su identificación con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible y por lo tanto su acaecimiento generara el tributo.

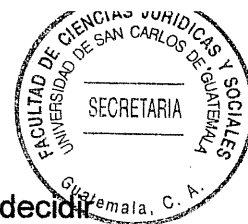


Distinción de tributos en género y en especie. Cuando se habla de tributos se refiere al género de los gravámenes impositivos y la especie es el impuesto, la especie es la clasificación del tributo, que puede ser impuesto, tasa, arbitrio y contribución especial.

Distribución de potestades tributarias entre nación y provincias. Esta característica se da especialmente en los países federados, en los que hay que distinguir los tributos entre nación y provincia, en Guatemala por ser país no federado no existe esta distinción, se debe distinguir en los países con características de federados entre potestad tributaria estatal y municipal, un ejemplo de la potestad tributaria estatal son los impuestos, y la potestad tributaria municipal son los arbitrios.

Interpretación no analógica. En derecho tributario no se pueden crear figuras por analogía para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo. Estas características se encuentra desarrolladas en los Artículos 4 y 5, del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas.

No retroactividad. En materia tributaria, como en materia penal, la Ley no tiene efecto retroactivo, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que la excepción de esta disposición se aplicará siempre y cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten resoluciones o sentencias firmes como lo establece el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, en el Artículo 66.



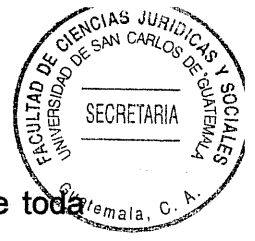
Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado. El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar sustitutos de los deudores, si una Ley no lo autoriza para lo mismo, los impuestos no son negociables ni rebajables, las multas y sanciones si.

Finalidad de cobertura del gasto público. La finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene la satisfacción de las necesidades públicas así como la subsistencia del mismo Estado. Los tributos a la vez tienen otros fines como la redistribución de la riqueza, en lo relativo a las finanzas estatales, su principal fin es cubrir los gastos del Estado.

Capacidad contributiva. El contribuyente debe tener, de acuerdo con teorías financieras, económicas, políticas, sociales y culturales, capacidad económica para contribuir a los gastos públicos. Si el contribuyente no cuenta con capacidad contributiva, difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aun cuando se haya cumplido el hecho generador.

1.9. Principios fundamentales del derecho tributario

El derecho tributario cuenta con principios fundamentales, contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como Ley fundamental de la nación y por lo tanto garante de los derechos mínimos de los contribuyentes. Entre estos principios se tienen:



Principio de legalidad. Tiene su esencia en la primacía de la Ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una Ley.

Principio de capacidad de pago. Hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. Actualmente la legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago, contenido en la Constitución Política de la República, en el primer párrafo del Artículo 243.

Principio de igualdad. Se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República. Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido que todos deben pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales.

Principio de generalidad. Es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la Ley es de observancia general, es decir que las Leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República.

Principio de proporcionalidad. Tiene mucha relación con el principio de capacidad de pago, establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado de la población, no debe interferir con derecho de propiedad y que por lo tanto los tributos no deben ser

confiscatorios de los bienes del contribuyente, cada contribuyente cumplirá con el deber constitucional de pagar tributos sin que estos atenten contra su derecho de propiedad.

1.10. Clasificación del derecho tributario

El derecho tributario se divide en:

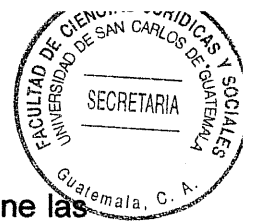
- Derecho tributario general
- Derecho tributario especial

El derecho tributario general se divide en: Derecho tributario material o sustancial; lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado.

Derecho tributario formal o procedimental: conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos.

El derecho tributario especial se divide en: Derecho tributario procesal; las normas y principios que gobiernan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y pasivos de las relaciones jurídico-tributarias.

Derecho tributario constitucional: Delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la



organización estatal. Derecho tributario penal: es el conjunto de normas que define las infracciones.

Derecho tributario internacional: Conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración del fisco para detectar evasiones.

1.11 La evasión fiscal en Guatemala

La evasión fiscal, es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo y no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la Ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

Existen dos formas de evasión tributaria: La evasión legal y la evasión ilegal. Sin embargo, no toda acción tomada para reducir el pago de impuestos constituye evasión. La evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo (absorción de la fuerza laboral). La evasión se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios, empresas productoras,



comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas entre otros), como informales.

La evasión legal corresponde a la declinación en el pago de los impuestos usando los vacíos que existen en la Ley sin que constituya falta o delito. Dicha evasión no es fiscalizada por las instituciones respectivas y en caso de detectarse no puede recibir sanción. Como no se investiga, su cuantificación se dificulta. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogenizar el sistema tributario.

La evasión ilegal es el incumplimiento intencionado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación. Esta acción comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la demanda penal en caso al tratarse de un delito.

Quienes evaden impuestos son los contrabandistas, las personas que trabajan en la economía informal, aquellas personas que ejerciendo una actividad económica jamás se han preocupado por tributar porque el Estado ha sido incapaz de detectarlos, también están quienes tributan pero no lo hacen en debida forma. Aquí también están algunos altos ejecutivos tanto del sector público, como del sector privado quienes se constituyen en grandes evasores porque se amparan en figuras tales como: los impuestos no constitutivos de renta, las deducciones, los gastos, las rentas exentas entre otras que les permiten ocultar sus riquezas. En el hipotético caso que fueran desmontados tales privilegios el Estado percibiría mayores recursos para mejorar la calidad de vida de sus habitantes.



Estas personas evaden el pago de tributos al Estado en contraprestación a una determinada actividad que significa beneficio económico. Como parte de los Acuerdos de Paz de 1996 se firmó un pacto fiscal destinado a reestructurar ciertos aspectos de la economía guatemalteca. Entre los compromisos estaba el aumentar la carga tributaria (relación entre ingresos tributarios y producto interno bruto (PIB) de 8% en 1996, la más baja de América Central, a 12% para el 2000, cifra todavía menor al 14% promedio de la mayoría de países en desarrollo. Los críticos sostuvieron que una mejor recaudación funcionaría mejor que nuevos impuestos. En agosto del 2001 se aprobó una legislación para hacer más difícil la evasión fiscal, al tiempo que se elevaba el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de 10% a 12%.

El Estado guatemalteco necesita de manera urgente dar solución a los graves problemas económicos y sociales que padece. La solución de estos problemas depende en gran medida del cumplimiento efectivo de los compromisos fiscales de ingresos y gastos incluidos en los Acuerdos de Paz.

En este contexto, la política fiscal adquiere una especial importancia debido a que constituye una de las herramientas claves para propiciar una distribución más equitativa de los frutos del crecimiento económico y para el desarrollo sostenible de Guatemala en el mediano y largo plazo.





CAPÍTULO II

2. Interpretación de la ley en el ámbito jurídico tributario

Por interpretación de las normas jurídicas, se debe entender como la actividad intelectual tendiente a establecer su verdadero significado. En la actualidad, lo relativo a la interpretación de la Ley Tributaria es finalmente una cuestión pacífica en la medida en que se desenvuelven los problemas concernientes a ella de la misma manera como se hace en el resto del ordenamiento jurídico. Es decir, la Ley Tributaria se interpreta con forme a los mismos principios y criterios que rigen en general en materia de interpretación jurídica. No se está por lo tanto ante un tema al que se le ofrecen soluciones sui generis y de manera excepcional.

La interpretación jurídica, a grandes rasgos es la acción y efecto de interpretar una norma de explicar o de aclarar el sentido de una cosa; jurídicamente tiene importancia ésta ley o norma cuando se busca y esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan.

2.1 Naturaleza jurídica de la ley procesal y normas generales, excepciones tributarias, convenios de coparticipación

La norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta oscura, o no tiene el alcance que se le quiere dar, o su expresión es diversa a la intención de su autor. Como regla general, puede decirse que si una norma



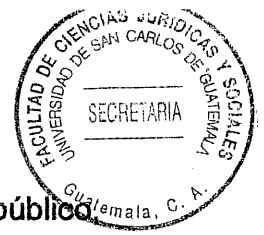
tiene una finalidad determinada, su interpretación no puede ser contraria a ella, salvo cuando por equivocación patente, la finalidad que se desprende del texto es diversa a la idea en que se inspiró.

Antes de desarrollar el punto sobre la interpretación de la ley en el ámbito jurídico tributario, es importante comprender la naturaleza jurídica de la ley procesal, normas generales, sus características principales, importancia, excepciones tributarias, y los convenios de coparticipación.

La relación jurídico tributario es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en derecho tributario, entre las definiciones más importantes se encuentra la del doctrinario.

La relación jurídico tributario es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

También se puede definir como el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma.



La naturaleza de la relación jurídico tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en actos del derecho privado o no, constituye una institución autónoma, y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de los tributos y como consecuencia del acaecimiento del hecho generador, su naturaleza por lo tanto es de una institución del derecho público.

2.1 La relación jurídica tributaria tiene las siguientes características

Vínculo personalísimo: Consiste en un vínculo personal entre el Estado y los contribuyentes.

Obligatoriedad pecuniaria: Consiste en obligación de dar sumas de dinero.

Legalidad: Su única fuente es la Ley, ya que no se reconoce otro tipo de fuente, atendiendo al principio de legalidad.

Tipicidad expresa: Nace al producirse la situación de hecho prevista en la Ley, identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible.

Autonomía relacional: Tiene características de autonomía, no solamente con respecto a situaciones de derecho privado como a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.



Sujetos de la relación jurídica tributaria. La relación jurídica tributaria se compone por dos sujetos esenciales que son:

Sujeto activo. El Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Sujeto pasivo. Representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria.

Elementos de la relación jurídica tributaria. La relación jurídica tributaria se compone de varios elementos identificados en la Constitución Política de la República de Guatemala, como base de recaudación y que brevemente serán analizados:

- a. Elemento personal. El elemento personal de la relación jurídica tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma.
- b. Objeto impositivo. Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero por parte del Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria para satisfacer sus necesidades financieras y políticas, todas las leyes tributarias tienen debidamente identificado ese elemento.

- c. Tipo impositivo. También llamado elemento cuantificante. Es la cuantía o porcentaje que resulte asignado a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo, es conocido también como tasa impositiva o comúnmente llamada porcentaje.
- d. Base impositiva. Llamada también base imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible. La base imponible sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria.
- e. Elemento temporal. Lo constituye el momento en el que se configura, de acuerdo con lo establecido por el legislador, la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible.
- Es necesario que el legislador conceptúe en la ley, en cuanto al elemento temporal, en qué momento se cumple el hecho generador, y en qué momento se cumple el pago.
- f. Exenciones y beneficios tributarios. Hechos o situaciones que debilitan la eficacia generadora de tributos.



Importancia de la relación jurídica tributaria, la importancia es que se conformen todos los elementos de la relación jurídica tributaria se encuentra en la misma relación, la que con la falta de una de todas estas características, no existe, por lo que no se puede hablar de relación jurídico tributaria si faltase uno de estos elementos.

Excepciones tributarias. La consecuencia de realizar el hecho hipotético identificado en la ley como hecho generador es pagar el monto tributario que la ley ordena.

La consecuencia de la realización de la hipótesis neutralizante tributaria es impedir total o parcialmente el pago del monto tributo. La misión de la hipótesis neutralizante es destruir la consecuencia de la realización del hecho imponible.

Numerosas decisiones expresan que las disposiciones legales que establecen excepciones a las leyes tributarias deben interpretarse con criterio restrictivo; en otros casos se habla de criterio estricto.

Convenios de coparticipación. Respecto a este tipo de actos, se ha establecido que las leyes y convenios de unificación son de interpretación estrictamente restrictiva.

Interpretación de la ley procesal y sus criterios generales. Antes de desarrollar el punto sobre la interpretación de la ley procesal, vale la pena preguntarse: ¿Qué es interpretación?



La respuesta lógica es: Interpretar es descubrir el sentido y alcance de lo que estamos interpretando, identificar su espíritu, lo que quiso implementar quien lo creó. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, interpretar es: “Del latín Interpretatio”. “Acción y efecto de interpretar”.⁷

También se puede decir que la interpretación supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir y ha dicho efectivamente, en una particular regla de derecho.

La interpretación, por tanto, no debe reducirse a aquellos preceptos oscuros o ambiguos. También las normas claras y perfectamente redactadas han de ser objeto de interpretación, como labor previa e inexcusable para su aplicación en el caso concreto. Puesto que las normas son proposiciones o fórmulas verbales que contienen enunciados abstractos, es preciso siempre determinar su contenido normativo frente al caso concreto. Existen varias clases de interpretaciones como las siguientes:

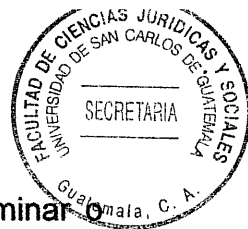
Auténtica. En derecho, la que de una ley hace el mismo legislador.

De lenguas. Secretaría, en que se traducen al español o a otras lenguas documentos y papeles legales.

Doctrinal. En derecho, la que se funda en las opiniones de los jurisconsultos.

Usual. En derecho, la autorización por la jurisprudencia de los tribunales.

⁷ CD Diccionario de la Real Academia Española



Una primera definición de lo que es interpretar una ley es tanto como determinar o esclarecer su alcance o contenido normativo. Es la investigación dirigida al esclarecimiento del sentido y significado de las normas jurídicas.

Interpretar una ley por lo tanto es determinar qué dispone, cuál es su espíritu, cuál fue la intención del legislador al emitirla, así como el pensamiento que tienen sobre ella los juristas, y en qué caso es aplicable, tanto en los tribunales de justicia como en la administración pública, por lo que al interpretar una ley debe tomar en cuenta los siguientes elementos⁸:

Analizar la intención del legislador.

Coordinar la norma con todo el sistema jurídico.

Contemplar la calidad económica que se ha querido regular y la finalidad que se ha perseguido.

Adicionalmente a lo anteriormente descrito al interpretar una Ley Tributaria, el intérprete debe utilizar todos los elementos a su alcance como los siguientes:

- a) Examinar el texto íntegro de la ley.
- b) Analizar la intención del legislador y adecuar el pensamiento del legislador a la realidad nacional.
- c) Coordinar la norma con todo el sistema jurídico, no sólo con el tributario.

⁸ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero Parte II, Derecho tributario.**Pág.74.



d) Contemplar la calidad económica que se ha querido gravar y la finalidad perseguida por la ley.

El Artículo 4 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas vigentes, recoge normativamente este criterio al establecer que para interpretar una Ley Tributaria se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el Código Tributario, las leyes específicas y la ley del Organismo Judicial.

2.2 Interpretación de la ley procesal y sus criterios generales

Interpretación armónica: Las normas deben interpretarse contemplando la totalidad de sus preceptos, armonizándolas con las demás que integran el ordenamiento jurídico y sin prescindir de la voluntad legislativa; y de la manera más acorde con las disposiciones y garantías constitucionales, sin violencia de su letra y de su espíritu.

Interpretación normal: Debe preferirse la interpretación que favorece, y no la que dificulta los fines perseguidos por la norma, evitando la significación oscura o abstracta de las palabras empleadas, prefiriendo, en cambio, el sentido más obvio del entendimiento común.

Interpretación vigorizante: Cuando quedan dos interpretaciones jurídicamente posibles, deben preferirse aquella que favorece o preserva, y no la que dificulta o destruye los fines perseguidos por la norma, y existiendo duda debe preferirse la interpretación que



permita dar vigencia a las normas legales, y no dejar sin efecto lo que la ley ha querido establecer.

Interpretación dinámica: Las leyes no deben interpretarse conforme a una exégesis estática, sino con visión de futuro, pues se trata de normas destinadas a perdurar y regir hechos posteriores a su sanción, para regular la evolución de la vida nacional.

Interpretación clarificante: Cuando la inteligencia de los términos claros de una ley no se presta a una interpretación judicial que le atribuya un alcance distinto o mayor, máxime si se trata de leyes tributarias, de interpretación no extensiva, es menester tener en cuenta los propósitos generales de orden económico-financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al sancionar la ley.

Interpretación correctora: El interpreta debe indagar el verdadero sentido o alcance de la ley mediante un examen atento y profundo de sus términos, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador; cuidando que la intención del legislador no resulte obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal.

Otros criterios interpretativos con carácter general son los siguientes:

El medio gramatical o literal: El análisis del sentido propio de las palabras, que consiste en el estudio del significado usual y sintáctico de las expresiones verbales utilizadas en el texto lega.



La interpretación sistemática: Está aludida en la referencia al contexto. Es evidente que para la interpretación de un precepto contenido en una Ley o Código, deben tenerse en cuenta las demás partes del cuerpo legal en que está inserta. Toda norma legal forma parte de un sistema normativo que debe ser tenido en cuenta. No cabe hacer una interpretación aislada y desconectada del sistema de normas.

El elemento histórico: Toda ley no es más que una solución dada en un momento histórico determinado. Supone, en mayor o menor medida, una modificación del régimen precedente. De ahí la importancia que tiene este medio histórico para la interpretación de las leyes, para la adecuada inteligencia de sus preceptos. Y de ahí la referencia expresa del Código a los antecedentes históricos y legislativos, es decir, a los textos legales anteriores derogados, y a los trabajos preparatorios y discusiones parlamentarias del proyecto convertido en ley.

El medio lógico: puede considerarse comprendido en la alusión que hace el Artículo del Código Civil al espíritu y finalidad de la norma. Significa dar un valor primordial a la *rattio legis* sobre el tenor literal.

La realidad social del tiempo en que han de aplicarse: las normas jurídicas se producen dentro de unas determinadas coordenadas o circunstancias sociales concretas (económicas, políticas, culturales, etc.). El cambio constante de la realidad social exige la acomodación o reajuste de las normas legales contenidas en los Códigos, a esta realidad social en evolución. Esta acomodación la realizan principalmente la



jurisprudencia y la doctrina científica en su tarea diaria de aplicación del derecho, antes que el legislador.

Criterio jerárquico: En casos entre dos normas de diferente jerárquica prevalecerá siempre la de rango superior. Este criterio se encuentra establecido en el Artículo 23 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Criterio cronológico: Viene de la máxima *lex posterior derogat anterior*, que significa que una norma posterior deroga una anterior, conforme a este criterio cuando existe un conflicto entre dos normas de un mismo orden jerárquico se deberá aplicar la norma posterior en el tiempo, de acuerdo con lo preceptuado en la Ley del Organismo Judicial, una norma posterior deroga una anterior. En el campo tributario una norma tributaria posterior deroga una anterior, en algunos casos existen Artículos que derogan otros.

Criterio de especialidad: Establece que en caso de conflicto entre dos normas de un mismo orden jerárquico, pero con un campo de aplicación material diferente, prevalecerá la especial sobre la general, es decir que prevalece la que tenga menor conexión material; prevalecen las normas concretas sobre las abstractas, ejemplo: prevalece la Ley del impuesto específico sobre el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas.

Por lo tanto, las normas jurídicas financieras se interpretan con los mismos criterios y siguiendo los mismos principios o, por el contrario, si han de aplicarse al efecto normas específicas diversas de las aplicables en materia de interpretación de las restantes



normas jurídicas, es decir, si se siguen en esta rama del derecho (criterios especiales de interpretación), en tanto que éstas, como se decía tradicionalmente en referencia a las normas tributarias, son normas excepcionales o de carácter restrictivo de los derechos.

2.3. Clasificación de la interpretación por los efectos que produce

La interpretación no debe reducirse a aquellos preceptos oscuros o ambiguos. También las normas claras y perfectamente redactadas han de ser objeto de interpretación, como labor previa e inexcusable para su aplicación en el caso concreto. Puesto que las normas son proposiciones o fórmulas verbales que contienen enunciados abstractos, es preciso siempre determinar su contenido normativo frente al caso concreto. Por lo anterior es importante clasificar la interpretación de la siguiente manera:

Por razón de la persona que la realiza, se refiere:

Una interpretación auténtica, cuando es el propio legislador quien la verifica, ya sea en virtud de una norma general posterior, que aclare o precise el sentido de otra precedente, o ya en el propio texto definiendo o aclarando el significado de los conceptos que emplea (contextual).

Una interpretación judicial o usual, es la que deriva de la aplicación de las normas jurídicas al caso concreto, realizada por los jueces y tribunales en el ejercicio de su función judicial.



Una interpretación doctrinal, que es la propuesta por los autores científicos y por los comentaristas de la ley.

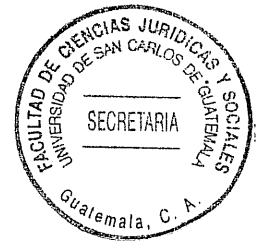
Por razón de los resultados, acostumbra a hablarse de:

Una interpretación declarativa, cuando el espíritu o alcance normativo del precepto coincide con sus términos gramaticales.

Una interpretación restrictiva, cuando realiza una función correctora del texto, ciñéndolo a los límites exigidos por su espíritu; y

Una interpretación extensiva, cuando por el contrario, la corrección consiste en extender el texto legal a supuestos no literalmente comprendidos en el mismo, pero a los que alcanza su verdadero sentido normativo.

Por razón de los medios empleados, para lograr la interpretación, se habla en la doctrina, siguiendo a Savigny, de una interpretación gramatical, lógica, histórica y sistemática. En realidad no se trata de distintas clases de interpretación, sino de diferentes medios o métodos interpretativos, que deben ser utilizados conjunta y simultáneamente en un único procedimiento lógico para lograr una interpretación adecuada de los preceptos legales.



2.4. Objeto de interpretación de la ley procesal

Según lo establece el Artículo 10 de la ley del Organismo Judicial Decreto número 2-89 Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.

Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

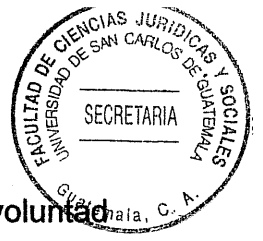
A la finalidad y al espíritu de la misma;

A la historia fidedigna de su institución;

A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones analógicas;

Al modo “que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho”.

Es la que lleva a cabo a los casos concretos sometidos a su jurisdicción. En cuanto a los factores determinantes para hacer una interpretación de la ley procesal esta puede ser hecha en forma restrictiva o extensiva. Es muy posible que la norma pueda extenderse a relaciones equivalentes o similares previstas en la misma ley, sin embargo esta debe tomarse en sentido taxativo, así por ejemplo no se podrá colocar un nuevo caso a los ya previstos por la ley aunque nos parezca que sea un caso análogo, si no se encuentra consignado expresamente no se puede aplicar la ley por extensión; para la norma de derecho procesal penal que no restringe al derecho ni que tengan carácter



de excepción deban interpretarse en forma extensiva siempre que contenga la voluntad de la ley.

El juzgado en el momento que hace la interpretación de la norma jurídica debe tener presente lo expuesto en la misma ley que es la base de toda interpretación y tratándose de normas de tipo procesal debe tenerse en cuenta que el interés que protege la ley es de orden público y que toda interpretación debe hacerse dentro de estos lineamientos.

La analogía en el proceso penal es posible aplicar en la normatividad vale decir en la aplicación de la ley procesal pena, pues tratándose del derecho procesal penal se autoriza la interpretación de las leyes por analogía pues el sistema en el procedimiento no altera los fundamentos del orden legalista. Así aparte de una norma específica y como el Juez No puede dejar de administrar justicia, debe de recurrir a las normas procesales que se haya aplicado en casos similares al previsto ya que los actos en el proceso se encuentran sujetos obligatoriamente al cumplimiento de una serie de ritos bajo pena de nulidad.

Resumiendo se puede sostener que una Ley Procesal puede ser aplicada por analogía a un hecho específico pero sino existe esa norma se puede recurrir a la analogía en el derecho que no es otra cosa que recurrir a los principios generales en que se inspira el sistema o que norman la disciplina o a los principios generales que norman los actos



jurídicos en especial y por último la norma que inspira el acto jurídico total. Estas son las normas que guían la interpretación analógica.

2.5. Métodos de interpretación de las leyes en materia fiscal en el moderno

Estado de derecho

Los principales métodos de interpretación en materia fiscal son:

Interpretación restrictiva: Es aquella que restringe o reduce el sentido literal de la ley;

Interpretación estricta o literal: Es aquella que asigna a la norma el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas que el intérprete declara.

Interpretación analógica. Se considera peligroso aplicar este método de interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza (no igualdad) con la situación verdaderamente aplicable. Con esto, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente”⁹.

Además de los métodos anteriores se debe mencionar que existen otros elaborados para la interpretación del derecho, los cuales son importante conocerlos y así ampliar los medios que se tienen para interpretar la ley.

⁹Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Ob.Cit.Pág.75.



Método literal. Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical etimológico, los fines de este método son, asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica, filosóficamente significa aplicar rígidamente las ideas racionalistas, por lo que, según los analistas, utilizarlo exclusivamente es insuficiente más aún en el campo de los tributos.

Método lógico. Pretende resolver la interrogante de lo que quiso decir el legislador, también el espíritu de la norma.

Una norma por sí sola no puede ser analizada ya que pertenece a un todo, y por lo tanto debe analizarse y aplicarse de acuerdo con toda la legislación del país.

Para realizar la interpretación lógica de la ley se deben tomar como parte primordial de la interpretación las normas constitucionales y los tratados internacionales, no se puede en base a esta interpretación analizar solamente la legislación ordinaria, ya que este sistema de interpretación es extensivo y no limitativo.

La interpretación lógica establece que la norma se debe interpretar más allá de lo que establece la letra muerta de la ley, aplicando ésta a la realidad de la sociedad y a sus constantes cambios.

Método histórico. Pretende interpretar la ley de acuerdo con las circunstancias que dieron vida a la promulgación de la misma, parte de este método son los motivos que el Organismo Ejecutivo tuvo en el momento histórico preciso para enviar el proyecto de



ley, así como la discusión y el dictamen de la comisión, y los debates. La deficiencia de este tipo de método se encuentra en que por la constante evolución de la ley las condiciones se modifican, y lo que en determinado momento era prioritario, en otro momento no lo es en el ámbito tributario por su misma naturaleza, las leyes tributarias deben ser cambiantes porque la realidad económica y financiera del país lo es.

Método evolutivo. Este método plantea la evolución de la norma tributaria, dependiendo de las nuevas necesidades y cambios en la sociedad, tanto de tipo socio económico, como financiero y cultural, las normas tributarias contemplan planteamientos que dejan de tener concordancia con las nuevas condiciones de vida; siendo la ley fuente del derecho tributario, debe adaptarse a las nuevas condiciones de vida, ante todo tomando en cuenta que, en países como el nuestro, las necesidades políticas de gobierno en turno, hacen que todas las leyes tributarias tanto generales como específicas sufran constantes cambios, que hacen necesario mantenerse actualizado e interpretar la legislación de acuerdo con la evolución de la misma, utilizando el momento histórico que se vive.

En materia tributaria este método evolutivo no se puede utilizar más que en casos concretos, por el principio de legalidad que establece la rigidez de los elementos de la tributación de acuerdo con la legislación.

La interpretación de las normas tributarias. Según lo establece el Artículo 4 del Código Tributario la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de



Guatemala, los contenidos en este Código, en leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

El Artículo 5 establece que en los casos de falta oscuridad, ambigüedad o ineficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones establecidas en el Artículo 4. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Es importante mencionar que la teoría presenta algunas formas de interpretar las leyes tributarias, de las cuales se describen a continuación las más importantes:

Interpretación según la realidad económica. Este método de interpretación se inicia en Alemania, y establece que en la interpretación de las leyes tributarias, debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias.

Este planteamiento se fundamenta en la consideración de que las normas tributarias, a diferencia de las restantes (o, en todo caso, en mayor medida que ellas), tienen un contenido prevalentemente económico, que repercute sobre el criterio de interpretación, que debe hacerse teniendo en cuenta la realidad económica.

Los factores para lograr la interpretación de la ley, de acuerdo con este método son los siguientes:

El fin u objeto de la ley



La significación económica de ella

Los hechos tal como han sucedido realmente.

“En materia tributaria, este método de interpretación es muy conveniente para lograr los objetivos de justicia y equidad”.⁹

Interpretación restrictiva

Es aquella que restringe o reduce el sentido literal de la ley. A este respecto debe hacerse el distingo entre las normas generales y las disposiciones de excepción.

Interpretación según criterios de razonabilidad y discreción

La Corte Suprema de Justicia ha rechazado en numerosas oportunidades los criterios de interpretación basados en fórmulas estereotipadas, ya sea a favor o en contra del contribuyente, sentado los principios que se señalan a continuación:

Las normas tributarias no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme a los principios de una razonable y discreta interpretación.

Las leyes no deben interpretarse conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan.

⁹Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Ob.Cit.Pág.4.



En la indagación del sentido jurídico de la ley, si bien no cabe prescindir de sus palabras, tampoco corresponde atenerse rigurosamente a ellas, cuando una interpretación razonable y sistemática de sus preceptos así lo requiera.

La intención del legislador no debe ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal; siendo función de los jueces, en cuanto órganos de aplicación del ordenamiento jurídico vigente, determinar la versión técnicamente elaborada de la norma aplicada al caso, debiendo establecer, cuando fuere necesario, el sentido jurídico de la ley, aunque éste resulte distinto de la aceptación semántica o vulgar.

La interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta, que responda a su espíritu, y para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos.

Cuando los términos de la ley tributaria son claros, no cabe una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor; pero esa interpretación debe respetar los propósitos generales de orden económico – financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al crear el impuesto.

Si la exégesis de las leyes impositivas a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen tributario y de los principios que los informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, no resultara decisiva, entonces cabe recurrir a los principios del derecho común en carácter supletorio posterior.



Interpretación realista de los impuestos

Para determinar esta extensa relación de antecedentes jurisprudenciales, es importante destacar la orientación de la Corte Suprema de Justicia en el sentido de que al apreciar las normas tributarias debe prescindirse de la denominación dada al gravamen y atender a su naturaleza, pues no se trata de una cuestión terminológica sino sustancial.

Interpretación analógica de la ley tributaria. Se considera peligroso aplicar este método de interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza con la situación verdaderamente aplicable. Con esto se dotaría a los organismos administrativos de capacidad de legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente.

La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que no hay tributo sin ley, ya que la analogía supone que hay situaciones no previstas por la ley. De aplicarse, se violaría el principio de legalidad.

Además, se sostiene que si las leyes tributarias son leyes de excepción y restrictivas de derechos, no pueden ser interpretados analógicamente. La analogía puede utilizarse siempre que no se refiera a normas creativas de nuevas relaciones tributarias, o por esa vía no se extingan o modifiquen los elementos esenciales de las relaciones tributarias establecidas en la legislación.

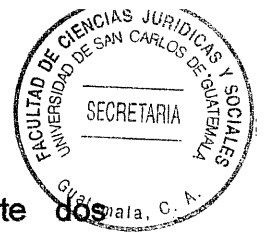


Interpretación restrictiva de las normas de exención. Es el que se puede llamar de la interpretación favorable al fisco. Especialmente en materia de exenciones, al reputarse como excepcionales o singulares las normas que las establecen, lo cual debe conducir a su interpretación con criterios restrictivos.

Puede decirse, que las normas sobre beneficios fiscales representan ciertamente excepciones respecto de las que definen el presupuesto de sujeción a cada tributo (hecho imponible) o a la cuantificación del mismo (base, tipo, cuota). Pero eso no significa que su interpretación deba hacerse con criterios especiales. En resumen las normas sobre exenciones y beneficios fiscales se aplican e interpretan al igual que las restantes. Únicamente se debe señalar que dichas normas son generalmente de las conceptuadas como normas con presupuesto de hecho exclusivo.

Interpretación auténtica. Es la que hace el mismo legislador de las normas que expide. Sin embargo, se expresa que esto no es en realidad una interpretación jurídica, sino que el legislador impone un sentido determinado de la ley por medio de otra ley.

Interpretación funcional. Como una derivación de los planteamientos de interpretación económica de las normas tributarias aparece la teoría llamada interpretación funcional. De forma concreta se ha subrayado como rasgo de la interpretación funcional la especial consideración del principio de la capacidad económica como criterio a tener en cuenta por el intérprete, hasta el extremo de legitimar la interpretación correctora de la ley cuando esto fuese exigido para recaudar a los requerimientos de dicho principio.



Modalidades de interpretación de la ley tributaria. Existen básicamente ~~dos~~ dos modalidades para interpretar la ley tributaria, una que favorece al fisco, y otra que favorece al contribuyente, y son las siguientes:

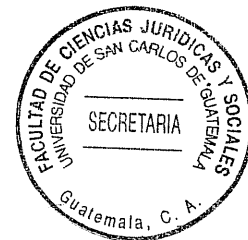
Principio in dubio pro fisco. Establece que en caso de duda la ley favorece al fisco, principio que puede llevar al abuso de Estado contra el contribuyente que, como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, se encuentra en desventaja.

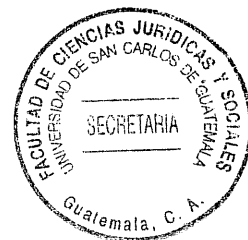
Principio in dubio contra fisco., en caso de duda, se debe favorecer al contribuyente, por ser la ley tributaria en general restrictiva del derecho de propiedad.

Estos dos principios son difíciles de aplicar a la legislación tributaria, por cuanto la única finalidad en la interpretación debe ser obtener justicia, no el apoyo al fisco o al contribuyente, en caso de tener que utilizar a uno de los dos, sería preferible el principio de in dubio contra fisco por la posición de desventaja del contribuyente frente al Estado, y por principio de justicia tributaria.

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.





CAPÍTULO III

3. La integración de leyes en la aplicación de la Ley Tributaria

Según lo establecido en el Artículo 4 del Código Tributario: "La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial".

El Artículo 5 establece: "En los casos de falta oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse modificarse o suprimirse obligaciones exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios ni infracciones o sanciones tributarias".

Por último el Artículo 6 del mismo Código establece: "En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate".

3.1 Medios procesales para la interpretación

Las normas jurídicas se interpretarán según el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que hayan de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y



finalidad de aquéllas. Los criterios interpretativos con carácter general son los siguientes:

3.2. La integración analógica de la Ley Tributaria y la equidad

Cuestión igualmente diferenciada de la interpretación, aunque también conexas con ella, es la de la integración de las lagunas del ordenamiento. Como es sabido, uno de los instrumentos para colmar estas lagunas es el recurso al procedimiento analógico, basado en el razonamiento por semejanza: aplicar al supuesto no contemplado directamente por la norma el mandato establecido en relación a un supuesto distinto, pero que guarda con el primero una relación de semejanza o analogía.

Concretamente, es la analogía uno de los procedimientos de integración del sistema normativo. "Consiste en la extensión de un precepto legal a supuestos comprendidos en el mismo, pero que revisten, con las hipótesis previstas por la norma, un grado de afinidad tal que puede afirmarse que se encuentra en la misma ratio jurídica que inspira la norma formulada"¹⁰.

La analogía es, por tanto, un método lógico, que supone la concurrencia de los siguientes requisitos:

La ausencia de una norma reguladora específica de la relación jurídica de que se trate;

¹⁰ Genaro Díaz, Mariano Abad. **Notas de introducción al derecho financiero**. Pág.183.



La existencia de una norma positiva que regule expresamente supuestos de hecho análogos o semejantes y la posibilidad de extensión de la ratio iuris que constituye el fundamento de la norma que debe extenderse analógicamente al supuesto no regulado por existir entre dichas hipótesis esa afinidad que impone su reglamentación según el mismo principio y por no existir una expresa prohibición legal.

La integración analógica se diferencia de la interpretación precisamente en el punto de partida o razón de ser de una y otra operación; mientras que la interpretación parte de la existencia de una norma, cuyo sentido es necesario desvelar, la integración se hace necesaria precisamente por la carencia de norma directamente aplicable.

Debe quedar, sin embargo, igualmente claro que el recurso a la analogía es un mecanismo o modo de aplicación de las normas que se diferencia de la interpretación, pero también de la creación de las mismas. La analogía no es, en suma, una fuente del derecho.

Se debe proceder en la aplicación analógica de las normas cuando éstas no cumplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón. En las leyes penales, las excepciones y las de ámbito temporal no se debe aplicar a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas.

La doctrina está dividida con respecto a la analogía. Para ciertos autores no hay razón para excluirla de los medios interpretativos normales, aun para las disposiciones de

excepción, por cuanto su aplicación no determina la creación de una nueva norma jurídica, sino que revela una norma indirecta contenida en la ley. En este sentido, partiendo de una premisa que considera indiscutible (la existencia de lagunas), el razonamiento de quienes rechazan la analogía en el ámbito tributario se basa, por una parte, en una errónea concepción de su naturaleza y de los principios que inspiran el Estado de Derecho, al tiempo que no tiene en cuenta, por otra parte, la exigencia fundamental de los sistemas tributarios modernos: la igualdad ante la imposición. Otros autores, en cambio, rechazan categóricamente la aplicación del expediente analógico en el sector tributario.

Su admisibilidad en el derecho tributario. ¿Prohíbe el mencionado precepto el procedimiento analógico de forma absoluta en el ordenamiento jurídico tributario? Es decir, si al margen del hecho imponible y de los hechos exentos o bonificados existen otros supuestos en el ordenamiento tributario en los que puede haber integración analógica.

En este punto, coincide la mayoría de la doctrina en que la analogía no se podrá extender a las materias amparadas por el principio de legalidad (o sea, los denominados elementos esenciales del tributo: hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen, etc.), lo que determina su inaplicabilidad para crear cargas tributarias.

Del mismo modo, y como consecuencia del carácter supletorio de los preceptos del derecho común, es evidente que las normas tributarias no pueden quedar al margen de

tal aplicación general de la analogía, incluso la exigencia constitucional de la generalidad y de la igualdad ante el tributo, así como del otro principio, específicamente tributario, de capacidad contributiva, explicarían y justificarían, se dice, el empleo de la analogía en la interpretación de las leyes tributarias.

Con ello, por lo demás, se superaría el ya tópico estado de opinión que veta tal aplicación analógica de las normas tributarias por mor de la existencias del principio de legalidad, cuya impronta, desde luego, se deja sentir con mayor gravedad en el ámbito tributario que en los restantes sectores del ordenamiento, excepción hecha del derecho penal.

En definitiva, desde que las leyes impositivas no son de naturaleza excepcional u odiosas, sino que pertenecen a la misma categoría de las demás normas jurídicas, no existe razón de mérito para vedar el empleo de dicho instrumento hermenéutico como medio de integración o interpretación de las leyes financieras, pero sin que de ella pueda resultar la creación de tributos no previstos en la ley. Porque un principio fundamental en tal materia es aquel que afirma que por medio de la analogía no se crea nuevo derecho.

La analogía, podrá llegar a aquel punto en que, si no se detuviese, ocasionaría la creación de una norma sustancialmente nueva y diversa. Así pues, en resumen, puede concluirse que la analogía no crea una nueva norma jurídica, sino que únicamente pone de relieve la existencia de una norma indirectamente contenida en la ley (una norma, pues, que forma parte de la ley, aun cuando no se encuentre abiertamente formulada

en toda su extensión) y, en fin, que la aplicación analógica de las leyes tributarias no significa la creación de un nuevo tributo, sino que aplica el tributo ya existente, según los principios que le son propios.

3.3. ¿Existe un derecho de integración?

Para que se pueda responder a la pregunta sobre si existe un derecho de integración es preciso incursionar, siquiera brevemente, sobre lo que significa un derecho singular (*jus singulare*), conforme la metodología jurídica. La existencia del derecho singular no depende de la utilidad que persigue la norma, por cuanto el principio de utilidad es común en todo derecho, y si fuera por el objeto, habría tantos derechos como contenidos tenga aquella. Lo fundamental para la existencia de un derecho singular es la consideración de que todo derecho se rige por determinados principios. Así, se ha dicho que si el interés directo que se busca es público, se encuentra ante un derecho *público*, en tanto que si fundamentalmente es privado, el derecho será *privado*.

Lo cierto del caso es que el derecho que se encuentra vigente se rige por determinados principios que forman el orden jurídico existente. El derecho surge cuando, por virtud de nuevos hechos, emergen nuevos principios que no son una simple excepción de los anteriores, sino que, por su extensión e importancia, tienen la misma categoría de principios generales como el anterior derecho. Por lo tanto, el derecho singular tiene su propia *ratio juris* que debe ser aplicada independientemente.

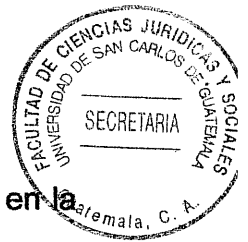


A la luz de estos razonamientos, se debe examinar si el llamado derecho de integración es, efectivamente, un derecho singular.

“Mientras las experiencias más significantes de la integración internacional se efectuaban en el Zollverein alemán y en la Comunidad Económica Europea, no es sino hasta la fecha muy reciente que economistas y politicólogos se han dedicado al estudio de este problema, siendo la mayoría de ellos anglosajones; pero que el problema se agudiza desde el punto de vista jurídico, pues la mayoría de los autores siguen pensando en sus categorías tradicionalistas de derecho público o derecho privado, sin que se observe la realidad nueva que se está creando ante nuestros ojos, o sea el derecho de integración. No se ha encontrado su *locus standi* en las coordenadas establecidas en las categorías jurídicas y no se sabe si estamos en la zona de derecho público o en la zona de derecho internacional. Sin embargo, el autor sostiene que nos encontramos ya con una diferencia cualitativa entre ese derecho naciente y el orden jurídico internacional que llamamos clásico”¹¹.

La originalidad del derecho de integración está en las nuevas estructuras; en los nuevos principios de representatividad fuera del de representatividad de los Estados; en el reordenamiento de las competencias y de los poderes; en la estructura de conjunto con el nuevo principio de supranacionalidad; en los nuevos principios de responsabilidad de los Estados; en la interpretación teleológica de los tratados de integración y en la emergencia de nuevos poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

¹¹ Pescatore, Pierre. **Derecho de la integración: nuevo fenómeno en las relaciones internacionales.** Pág..110.



“Los funcionalistas han prestado poca atención al derecho y minimizado su papel en la gradual develación de la inmanente comunidad mundial”¹².

Ambos puntos de vista, aunque parecen converger, son diferentes. El primero apunta hacia un derecho específico de la integración; más bien a de la integración europea, puesto que es la única que cuenta con las estructuras a que se refiere; en tanto que el segundo, aunque de carácter universal, no alcanzaría los procesos más avanzados de integración, puesto que su referencia concreta es hacia la cooperación internacional en campos muy limitados en donde no exista conflicto.

3.4 Funciones de los principios generales del derecho. Integración y lagunas jurídicas

Las funciones de los principios generales del derecho, son los enunciados normativos más generales que, sin perjuicio de no haber sido integrados al ordenamiento jurídico en virtud de procedimientos formales, se entienden forman parte de él, porque les sirven de fundamento a otros enunciados normativos particulares o recogen de manera abstracta el contenido de un grupo de ellos.

Principio de igualdad. El principio de igualdad se ha convertido en elemento esencial del ordenamiento constitucional, establece que todas las personas son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social.

¹² Herrarte, Alberto. **El derecho de integración.** Pág.121.



ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social.

En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva. La igualdad, así concebida exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.

Principio de progresividad y la no confiscación. La progresividad del sistema tributario no es sino una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos,

El principio de no confiscación supone un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.

Principio de capacidad económica. Este principio tradicionalmente, ha tenido una proyección exclusiva en el ámbito tributario. De esta manera sólo podían establecerse tributos cuando se producía un acto, hecho o negocio jurídico.



Integración y lagunas jurídicas. Se considera la función integradora la más importante reconocida en el Código Civil español. El tema de los principios generales del derecho se relaciona con el tema de las lagunas jurídicas y de la plenitud (o compleción) del orden jurídico. Si el juez debe resolver en todo caso pero no bajo su arbitrio debe encontrar siempre en el sistema una norma para regular el caso y, por tanto, tiene que proporcionársele un completo sistema de fuentes.

No obstante, se acepta la existencia real o posible de lagunas (ausencia de norma aplicable al caso), siendo los principios generales del Derecho, entonces, un medio de complementar o de integrar el denominado bloque de legalidad (entendiendo por éste la ley y la costumbre).

Existen casos en los que los jueces se encuentran ante verdaderas lagunas jurídicas por situaciones que deben resolverse y que se dan en el ordenamiento jurídico. Cuando se encuentra en este tipo de situaciones el juzgador deberá utilizar procedimientos de integración como los siguientes:

Procedimiento de heterointegración: supone interpretar un ordenamiento jurídico, acudiendo a otros ordenamientos jurídicos, como el derecho romano y el derecho comparado, o de otras fuentes distintas a la dominante ley, entre las que se encuentra la costumbre, que en el campo tributario no se puede aplicar por lo que, en la materia que nos ocupa, es bastante complejo este procedimiento, pero el juzgador con mucho criterio sabrá si lo puede utilizar o no, acudiendo a otros ordenamientos jurídicos, pero no podrá acudir a la costumbre.

Procedimiento de auto integración: El juzgador acude a criterios como la analogía y los principios generales del derecho, en el campo tributario la legislación no permite la analogía, por lo que el mismo o éste con mucho criterio puede utilizar los principios generales de derecho. Éste, para resolver las lagunas, debe recurrir a los principios generales.

Por lo tanto, el derecho no tiene lagunas ya que dentro del mismo término tendría cabida, por supuesto todo orden jurídico, que puede estimar como forma de integrar el sistema la analogía, bien sea una analogía legis o una analogía iuris, siendo esta última el procedimiento con el cual se obtiene una nueva regla para un caso no previsto no ya por la regla que se refiere a un caso individual, como sucede en la analogía legis, sino de todo el sistema o de una parte del sistema, es decir, que este procedimiento no difiere del que se emplea cuando se recurre a los principios generales del derecho.

Pueden, sin embargo, tener lagunas la ley, porque sea inicialmente imperfecta o nazcan nuevas hipótesis, y la costumbre, por no ser válida para limar la imperfección legislativa o satisfacer la nueva hipótesis no contemplada por la ley.

En fin, las posibles lagunas del bloque de legalidad se pueden integrar por el propio orden jurídico (autointegración, a través de la analogía o de los principios generales del derecho en los sistemas que los admiten como fuente) o por otro sistema distinto (heterointegración, aplicando un ordenamiento jurídico extranjero o los principios generales del derecho en caso de que estos no se admitan como fuente o, incluso, por medio del derecho natural).



3.5. Aplicación de la ley tributaria en el tiempo

Por regla general, cada ley establece la fecha de su entrada en vigencia. Los efectos de una ley cesan por expiración del término de su vigencia, este caso se configura cuando una nueva ley dictada es incompatible con una anterior, o cuando la última regula la materia disciplinada por la primera.

Las leyes rigen, en principio, para el futuro, por evidentes razones de certeza y seguridad jurídica. A partir de su entrada en vigencia las leyes se aplicarán aun a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario.

La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales. En materia tributaria, constituye una cuestión especialmente controvertida el alcance retroactivo de las leyes que crean tributos, tema analizará en el punto siguiente.

Retroactividad o irretroactividad en materia sustantiva y penal. La gran mayoría de la doctrina considera inconstitucionales a las leyes retroactivas en materia tributaria. "La tendencia estatal de conferir alcances retroactivos a las leyes financieras afecta intereses individuales respetables y vulnera, muchas veces, principios de justicia y equidad. Sin embargo, admite la retroactividad para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el período transcurrido entre el proyecto de modificación y la fecha de su



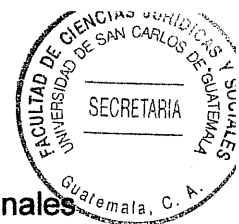
sanción, pero de esto no se sigue que sea un procedimiento recomendable en todos los casos; es cuestión de oportunidad y de discreción”¹³.

“Desde un punto de vista riguroso jurídico, no puede desecharse en el derecho positivo, la posibilidad de la sanción de normas jurídicas retroactivas, circunstancia que, salvo en el derecho penal, debido a la existencia de disposiciones constitucionales que las prohíben, puede darse en todas las ramas jurídicas, incluido el derecho tributario. Agrega que se debe admitir que una norma tributaria retroactiva puede llegar a ser justa o injusta, oportuna o importuna, progresista o retrógrada, conveniente o inconveniente, etc.: ello dependerá de la prudencia y medida de quienes se hallen a cargo de la función legislativa y también de la función jurisdiccional, actividades éstas que se complementan, en la función creativa del derecho”¹⁴.

La retroactividad en la tributación puede ser genuina o propia, es decir, aquella en que la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. Es no genuina o impropia, o pseudoretroactividad, cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso de los hechos imposables de ejercicio.

¹³ Fonrouge, Giuliani. **Derecho financiero**. Pág.99

¹⁴ Fonrouge, Giuliani. **Derecho financiero**. Pág.102



Este último tipo de retroactividad es, por lo general, aceptado por los tribunales constitucionales.

En los impuestos de verificación periódica, en que el legislador tiene por configurado el hecho imponible en el último instante del periodo dentro del cual son computados los actos económicos, si se produce una modificación legislativa durante el curso del ejercicio, la alteración es válida y, no retroactiva, ya que al hecho imponible no se lo tuvo por realizado.

Jurisprudencia. La no retroactividad de la ley, si bien es un principio de mero precepto legislativo, adquiere carácter constitucional cuando la aplicación de la nueva ley priva a un habitante de la nación de algún derecho incorporado a su patrimonio, en cuyo caso aquel principio se confunde con la garantía relativa a la inviolabilidad de la propiedad, ya que esta palabra comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad.

Es obvio que la teoría del efecto liberatorio del pago no tiene aplicación si el tributo no existía al momento de producirse el hecho imponible, tipificado normativamente con posterioridad a su realización.

Por otra parte, difícilmente los organismos recaudadores extiendan recibos de pago con efecto cancelatorio; al efecto liberatorio del pago puede inferírsele de la conducta futura de tales organismos, como cuando compensan de oficio.



3.6 La analogía como método de interpretación de la ley

La analogía va más allá del pensamiento legislativo, ya que consiste en aplicar en un caso concreto, no previsto en las normas jurídicas, una disposición que rija un caso similar. Es admisible la analogía en el derecho privado.

Se entiende que la analogía es un procedimiento permitido del derecho tributario formal y en derecho tributario procesal. “No se puede incurrir, empero, a la analogía en el derecho tributario material ni en el derecho tributario penal, en los cuales rigen los principios del *nullum Tributum sine lege* y del *nulla poena sine lege*”¹⁵.

Algunos aspectos del derecho tributario material se puede admitir la analogía para rellenar vacíos en las normas legales, sin que por esa vía, obviamente, se pueda crear tributos, ni los elementos estructurantes de la obligación tributaria, ni exenciones. La autonomía que se le reconoce al derecho tributario se nutre y concilia con el derecho como totalidad.

Utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante.

¹⁵ García, Belsunce, Horacio. **Curso de derecho tributario**. Pág. 191.



3.7 Aplicación a casos concretos no previsto en la norma jurídica

Utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto en la ley, una norma que rija un caso semejante; esto significa que si una cuestión no se la puede resolver por las palabras o el espíritu de la ley, se acudirá a los principios de leyes análogas, y si aún subsistieren dudas, a los principios generales del derecho. Como estas prescripciones rigen en derecho privado, se suscitan dudas respecto a su aplicabilidad en materia tributaria.

Debe aclararse, en primer lugar, que la analogía tiende a suplir la laguna legislativa, y que si bien tiene una raíz lógica, no puede confundirse con el método lógico. En éste siempre existe una norma referida a un caso concreto, mientras que en la analogía no existe tal norma y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes. Por ello se ha sostenido, con acierto, que la analogía no es una forma de interpretar la ley, sino de integrarla.

Hay algunas discusiones doctrinales con respecto a la analogía en materia tributaria. Ciertos autores, sostienen que su aplicación no significa la creación de una nueva norma jurídica, sino que pone de manifiesto una norma contenida indirectamente en la ley. Otros se pronuncian en contra de la aplicación analógica y sostienen que como norma general la interpretación analógica debe quedar excluida, y solo puede admitirse en el caso de que el legislador lo consienta expresamente para determinar impuesto.



La mayoría de la doctrina, sin embargo, acepta la analogía con ciertas restricciones, la principal de las cuales es, lógicamente, que mediante la analogía no es posible crear tributos.

“No pueden ser objeto de interpretación analógica las normas que determinan los hechos imponibles, pero no se opone a la analogía en otros supuestos”¹⁶.

“No puede admitirse la analogía en derecho tributario sustantivo ni en derecho penal tributario, pero que sí puede admitirse en derecho tributario formal y derecho tributario procesal”¹⁷.

El modelo de Código Tributario para América Latina establece el Artículo 6: “La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”. Esta norma es incompleta, ya que se omite prohibir la analogía en todo lo relativo al ilícito tributario, prohibición ésta que se estima necesaria. Por cuanto por vía de analogía no puede designarse sujetos pasivos ni atribuirles obligaciones que la ley no les atribuye.

En definitiva, la analogía no es aplicable en el derecho tributario material o sustantivo en cuanto a los elementos estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente y exenciones.

¹⁶ Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 176.

¹⁷ García Belsunce, Horacio. **La interpretación de las leyes tributarias**. Pág.64.



Tampoco es admisible en derecho penal tributario, dado que mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo.

Fuera de estas limitaciones, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de derecho tributario formal y derecho tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas.

3.8 Viola el principio de legalidad constitucional

Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público. Arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo y que en Gran Bretaña se mantuvo vigente sin interrupción, siendo adoptado por la Constitución de los Estados Unidos de 1787.

De la importancia de este principio da idea el hecho de que las constituciones escritas lo incluyan en el texto, pues en la organización democrática refirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede encontrar el principio de legalidad en varios Artículos principiando por el Artículo 5 que norma que nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basados en ley; el Artículo

24 que regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridades competente de conformidad con la ley; por su parte el Artículo 28 señala la facultad de todo habitante de la república de hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la ley, de la misma manera podría seguirse citando artículos relativos al principio de legalidad.

Sin embargo, el Artículo constitucional que recoge ampliamente el tema, es el Artículo 239 que literalmente señala:

“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- El hecho generador de la relación tributaria;
- Las exenciones;
- El Sujeto Pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- La base imponible y el tipo impositivo;
- Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- Las infracciones y sanciones tributarias.

Son *nulas ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se



concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

En conclusión, el principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al derecho tributario *nullum Tributum sine lege*, que significa es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley.

Aunque, tanto en épocas pasadas como en el presente, han existido posiciones doctrinales favorables al empleo de la analogía en derecho tributario, entendiéndose, además, que éste modo de hacer efectivo el principio de igualdad, la doctrina mayoritaria en todo caso, en el país entiende que la analogía no tiene cabida en esta disciplina, fuera del ámbito de las normas procedimentales o formales; en el ámbito cubierto por el principio de legalidad no sería posible, porque ello iría en contra de dicho principio, que reserva a la ley de regulación de los elementos esenciales del tributo.

Suele invocarse al respecto el paralelismo con el principio de legalidad penal, que descarta el uso de la analogía en relación con los delitos y las penas.

Se plantea así el problema de si el legislador, cuando preceptúa que no se admitirá la analogía, se está refiriendo propiamente a la integración analógica o, por el contrario, está utilizando tal término en sentido impropio y se está refiriendo, concretamente, a la interpretación extensiva.

En principio, debe considerarse que el legislador está condenando la analogía por las siguientes razones:

Conforme al principio de legalidad, sólo la ley crea delitos, podrá considerarse delito, aquel hecho que la ley declare delito expresamente. Por eso es que decimos que 'no hay delito sin ley'. Mientras la ley no prohíba un hecho, el hombre tiene libertad para realizarlo. Con esto, queremos dejar en claro que, en base al principio de legalidad, en Derecho Penal no se admite la analogía; o sea que, si el hecho no está contemplado concretamente en la ley, no podrá aplicarse a él, una norma que castigue un hecho similar (ej.: el hurto y el robo, son hechos similares; si se diese el caso de que el hurto no estuviese contemplado por el Código, no podría aplicarse, por analogía, al que hurta, la pena correspondiente al robo). Para poder aplicar pena por un hecho, no basta que la ley lo declare delito, sino que es necesario que dicha ley sea previa, anterior al hecho. Con esto se está declarando la irretroactividad de la ley penal; o sea, que ella no puede aplicarse a hechos pasados, sino que debe aplicarse a hechos futuros.

Porque la analogía se diferencia, básicamente, de la interpretación extensiva en que aquélla es ausencia de norma. Así, se habla de interpretación extensiva cuando se considera que un determinado hecho se regula de acuerdo con la norma expresa contenida en la ley, aun cuando la fórmula empleada no corresponda a la efectiva comprensión del precepto jurídico, mientras que, por el contrario, existe interpretación analógica cuando, si bien la relación que debe regularse no es expresamente



contemplada por las normas, sin embargo, le es aplicable el mismo principio jurídico manifestando por aquella norma.

A mayor abundancia, porque la interpretación extensiva se basa, precisamente, en la existencia de una norma concreta que se interpreta; incluso, se dice, no existe tal interpretación extensiva en sí misma considerada, sino que está en el resultado de la labor interpretativa. En efecto, si se tienen en cuenta los conceptos fundamentales que inspiran la labor interpretativa, se aprecia que en realidad la norma ni se extiende ni se restringe como consecuencia de ésta, sino que el intérprete, al investigar el verdadero alcance de la regla jurídica, identifica su sustancia, partiendo de la expresión formal a través de la que se manifiesta el mandato legislativo, para llegar a comprender la voluntad del ente que lo establece.

Esto es, la denominada interpretación extensiva no constituye una extensión del precepto legal más allá de la norma, sino únicamente la identificación de la efectiva voluntad de la ley por encima de su imperfecta formulación.

Es por ello que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para entender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación, pues, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad.



3.9 No procede por resultar una carga para el contribuyente

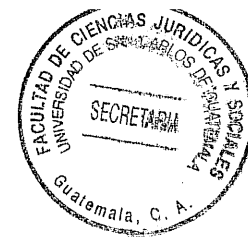
Según lo que exige el principio de legalidad tributaria, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto a sus obligaciones fiscales.

No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión.

“La analogía puede utilizarse siempre que no se refiera a normas creativas de nuevas relaciones tributarias, o por esa vía no se extingan o modifiquen los elementos esenciales de las relaciones tributarias establecidas en la legislación”¹⁸.

Por lo tanto, aplicar la analogía de una norma legal no procede realizarla en cuanto resulta una carga para el contribuyente; debido a que en cuanto resulte de acuerdo con los principios generales del derecho en los casos en que como resulta se obtenga la imposición de una carga en contra de quien no está expresamente obligado por la ley o por cualquier acto jurídico.

¹⁸ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del derecho tributario mexicano*. Pág.137.





CAPÍTULO IV

4. Como aplicar la analogía y los principios generales del derecho en materia tributaria y sus excepciones

En conexión con el problema de interpretación de la ley tributaria, corresponde examinar el de su integración en caso de ausencia de normas que contemplen determinada circunstancia. El Artículo 5 del Código Tributario dispone: "Que en los casos de falta de oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias".

La doctrina está dividida con respecto a la analogía. Para ciertos autores no hay razón para excluirla de los medios interpretativos normales, aun para las disposiciones de excepción, por cuanto su aplicación no determina la creación de una nueva norma jurídica, sino que revela una norma indirectamente contenida en la ley; otros, en cambio, rechazan lisa y llanamente la aplicación analógica. En realidad, la mayor parte de la doctrina acepta la analogía con ciertas restricciones, lo que determina su inaplicabilidad para crear cargas tributarias.

En el país, los tribunales nacionales y departamentales han rechazado la analogía, pero en ciertos casos han dicho que su proscripción en el orden represivo no excluye la



hermenéutica que cumpla el propósito legal con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación.

Desde que las leyes tributarias no son de naturaleza excepcional u odiosa, sino que pertenecen a la misma categoría que las demás normas jurídicas, no existe razón de mérito para vedar la analogía, como medio de integración e interpretación de las leyes financieras, pero cuidando de utilizarlas cautelosamente, para no crear por este medio una norma absolutamente nueva. Es ésta, por lo demás, la solución aceptada por numerosos Códigos Tributarios modernos, que autorizan el uso de la analogía pero sin que ella pueda resultar la creación de tributo no previsto en la ley.

En cuanto a los principios generales del derecho difícil es determinar su significado. Unas veces se los concibe con criterio trascendente (naciones teológicas o filosóficas); otras, en el orden jurídico y aun en éste, ya como los emanados de la ciencia del derecho con aplicación general en la jurisprudencia, en la doctrina, en las legislaciones, o bien, restringidos al ordenamiento positivo de un país.

Considerándolos con alcance general, es innegable la posibilidad de su empleo, sobre todo teniendo en cuenta que ciertos principios de interés fundamental para el derecho financiero están consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, de manera que ocupan un lugar superior en la jerarquía de las normas jurídicas, tales como libertad del hombre y de sus derechos esenciales, el respeto a la propiedad, la igualdad ante el impuesto y las cargas públicas. Tomándolos con alcance restringido o limitados al derecho privado, son también admisibles, pero a condición de que la ley



financiera pueda modificar la definición, contenido y alcance propios conforme a la especificidad de aquélla.

Algunos ordenamientos tributarios modernos prevén la utilización supletoria, en último término, de los principios generales del derecho, Así, el Código brasileño alude primero a los principios generales del derecho tributario, luego a los del derecho público y, finalmente, a los del derecho privado para investigar la definición, contenido y alcance de sus instituciones; el de Perú menciona: “los principios del derecho tributario, y en su defecto, los principios del derecho”; en tanto que el modelo para América Latina (OEA/BID) también se refiere a los principios generales del derecho, y en defecto de ellos, a los de otras normas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines sin ceñirse a ningún orden predeterminado.

En la legislación tributaria, el Artículo 4 del Código Tributario, establece: “la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

La analogía tiende a suplir la laguna legislativa, y que si bien tiene una raíz lógica, no puede confundirse con el método lógico. En éste siempre existe una norma referida a un caso concreto, mientras que en la analogía no existe tal norma y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes. Por ello se ha sostenido, con acierto, que la analogía no es una forma de interpretar la ley, sino de integrarla.



Desafortunadamente en el campo tributario guatemalteco la legislación no permite la analogía, por lo que los juzgadores pueden utilizar con fines de interpretación e integración los principios generales del derecho. De ahí que el contribuyente puede optar por el procedimiento contencioso el cual es importante conocerlo.

4.1 Definición de procedimiento contencioso

“Es la serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos ante la Administración Pública, en la modalidad gubernativa cuya expresión la constituye el expediente”¹⁹.

El autor de esta definición enuncia actos y diligencias, y se concreta a la Administración Pública, por lo que es el procedimiento específico para los procesos en los que ésta interviene.

“El procedimiento contencioso se trata de un proceso de partes y no de un proceso absolutamente oficioso pero ello no significa que se trate de un procedimiento dispositivo semejante al civil por las particularidades de la obligación tributaria, requieren que la dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación, aún apartándose de lo alegado por las partes”²⁰.

¹⁹ Caballenas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág.491.

²⁰ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág.430.



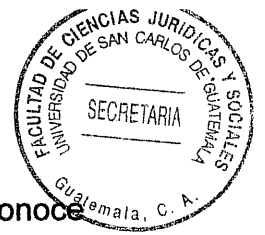
Atendiendo a los conceptos vertidos por los dos doctrinarios del derecho y a lo que dispone la legislación y la práctica en Guatemala, el procedimiento tributario en su primera fase, o sea la fase administrativa, es conocido por el mismo órgano jurisdiccional que será el que emita la resolución, lo que es lo mismo, la administración tributaria.

En algunas oportunidades se ha pretendido eliminar esta parte de la defensa del contribuyente aduciendo que no debe existir este procedimiento por conocer todo el proceso la Administración Pública, que se convierte en juez y parte en el procedimiento; existen dos posiciones, una que este procedimiento sea optativo y la otra es que se convierta en judicial.

El fundamento legal del procedimiento contencioso tributario se encuentra normado en dos leyes ordinarias como lo son el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, que regula la parte administrativa de procedimiento, y la Ley de lo Contencioso Administrativo, que norma la parte judicial del mismo procedimiento.

Por lo anteriormente expuesto, se puede dividir el procedimiento contencioso tributario en dos partes:

Parte administrativa. En esta primera parte el órgano que conoce de la evacuación de audiencia y de la posterior interposición de los recursos respectivos en el Organismo Ejecutivo, en la actualidad, por medio de la Superintendencia de Administración



Tributaria, quien en todo el procedimiento, por medio de sus diferentes entes, conoce de los recursos que interpone el contribuyente, y resuelve.

Esta situación, en la que el mismo órgano es el recurrido y el que resuelve, ha dado como resultado que se haya convertido el procedimiento administrativo solamente en un paso a cumplir para posteriormente plantear el juicio contencioso administrativo, por lo que se ha violado el derecho de defensa del contribuyente, convirtiendo un auténtico medio de defensa en solamente un requisito a cumplir por parte del contribuyente; es muy común que los recursos administrativos los interponga un auditor o el mismo contribuyente sin auxilio de abogado, quienes sin el conocimiento necesario de las leyes a invocar, sentarán un mal precedente que después ya en proceso judicial es más difícil de modifica.

Parte judicial. Es la parte llevada a cabo ante los tribunales de justicia, la que no se puede entablar sin haber agotado previamente la vía administrativa, por lo que se encuentra supeditada a ésta.

Organización jurisdiccional. En la actualidad la organización jurisdiccional del procedimiento administrativo se encuentra a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien conoce tanto de los recursos de revocatoria, reposición, recurso, nulidad, enmienda del procedimiento; los mismos órganos de la administración pública conocen y resuelven los recursos, posteriormente el juicio contencioso administrativo es conocido y resuelto por el Organismo Judicial, en donde los jueces



muchas veces modifican todo lo resuelto por la Superintendencia de Administración Tributaria.

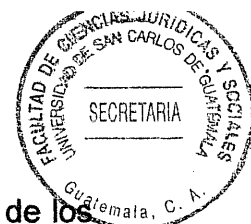
Recursos previos contenciosos tributarios. El procedimiento contencioso tributario se encuentra compuesto de dos partes:

Parte administrativa; y

Parte judicial, conocida como procedimiento contencioso tributario.

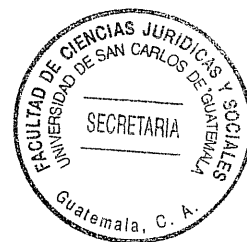
Procedimiento administrativo. Es la parte previa a agotar antes que el órgano judicial conozca, por lo que los recursos administrativos que se interponen ante la Superintendencia de Administración Tributaria, son los recursos previos a agotar antes de poder iniciar el procedimiento judicial, mismos mencionados anteriormente.

Se debe agotar la vía administrativa, después de la notificación del pliego de ajustes, o los reparos que la administración tributaria hace al contribuyente, por lo que se deben observar los pasos a seguir de la forma siguiente:



Procedimiento administrativo por determinación de ajustes; se realiza por medio de los actos administrativos siguientes:

Actos de la Superintendencia De Administración Tributaria	Días	Artículos del Código Tributario
Notificación del ajuste	10	132
Evaluación de la audiencia	30	146
Apertura a prueba	30	143 y 146
Diligencias para mejor resolver	15	144
Administración Tributaria resuelve	30	146
Administración Tributaria notifica la resolución	10	132
Recurso de revocatoria	10	154

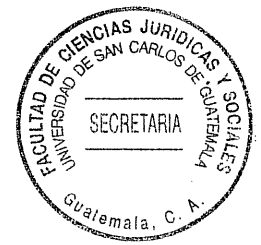


Procedimiento administrativo de sanción por infracción a los deberes formales.

Actos de la Superintendencia De Administración Tributaria	Días	Artículos del Código Tributario
Notificación del ajuste	10	132
Evaluación de la audiencia	30	146
Apertura a prueba	30	143 y 146
Diligencias para mejor resolver	15	144
<i>Administración Tributaria resuelve</i>	30	146
<i>Administración Tributaria notifica</i>		
la resolución	10	132
Recurso de revocatoria	10	154

Procedimiento administrativo de determinación de oficio de renta presunta; en caso de omisión de declaraciones.

Actos de la Superintendencia De Administración Tributaria	Días	Artículos del Código Tributario
Requerimiento de declaraciones	10	107
Administración Tributaria resuelve		
Determinación de oficio	10	107
Administración Tributaria notifica		
La resolución	10	132
Recurso de revocatoria	10	154



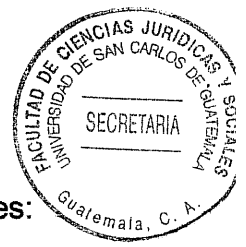
4.2 Medios de defensa que puede hacer valer el contribuyente

El contribuyente como medio de defensa puede interponer ante la administración tributaria el recurso de revocatoria en todos los casos, así como la nulidad, y solicitar la enmienda del procedimiento, por lo que es importante conocer aspectos doctrinarios de los recursos.

Recurso. Es un acto procesal por medio del cual la parte de un proceso o juicio (considerando perjudicial la resolución, definitiva o de trámite que le afecte) solicita un nuevo examen de los hechos o del derecho aplicable para que sea sustituida por otra que le pueda favorecer.

Existen distintos tipos de recursos, según se trate de procedimiento sancionador o revisor en materia administrativa o tributaria. Pero en general, pueden reducirse a los recursos que se presentan contra resoluciones de trámite (denominados de reposición), reforma o queja, que se presentan ante la misma autoridad que dictó el acto judicial o administrativo, o aquéllos que resuelven un asunto con carácter definitivo o los que recayendo en un simple trámite producen un estado de indefensión de la parte interesada o le privan de un derecho en el recurso de su tramitación.

En este supuesto, aun presentándose la mayoría de las veces ante la autoridad que dictó el acto, estos recursos se resuelven por una autoridad superior a través de la vía de apelación, donde se revisan de nuevo las actuaciones, o por medio de la vía de casación o anulación en que sólo se accede al estudio de motivos marcados por la ley.



Los recursos que contempla la legislación tributaria en Guatemala, son los siguientes:

Revocatoria. Es un acto por medio del cual el órgano superior, después del trámite correspondiente y con base en los elementos de prueba presentados, decide revocar, confirmar o anular la resolución emitida por un órgano inferior, conforme a la petición del recurrente y las pruebas recibidas, de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, el recurso presentado se tendrá por revocatoria, aun cuando no se invoque en el memorial de interposición del mismo con ese nombre, también es conocido como recurso jerárquico porque lo conoce la autoridad superior.

Reposición. Este recurso lo conoce la misma autoridad que emitió la resolución, pudiendo por medio de otra resolución dejarla sin efecto, o confirmarla de acuerdo con los planteamientos del recurrente, a sus pruebas y fundamento legal en materia tributaria; en el ordenamiento legal tributario no existe este recurso.

Ocurso. "Ocurrir es acudir, concurrir, comparecer, recurrir a un juez o tribunal"²¹. Ocurrir es presentarse a la autoridad superior a solicitar revisión de las actuaciones de la autoridad inferior cuando ésta haya denegado un recurso de alzada.

En Guatemala, en el ámbito tributario el plazo para ocurrir es de tres días después de notificada la resolución en la que se deniega el recurso de revocatoria, y consiste en

²¹ Caballenas, Guillermo. Ob.Cit. Pág.43.



que la autoridad superior revisará, previa petición del ocurrente, por qué fue denegado el recurso, y con base en el análisis del caso ordenará su aceptación.

Cabe mencionar que éste es uno de los pocos casos en materia tributaria en que el silencio administrativo opera en forma positiva para el contribuyente.

Nulidad. Recurso que se interpone por vicios del procedimiento, por vicios sustanciales, o cuando se violen garantías constitucionales, la eficacia de este recurso consiste en que el recurrente solicita se anule el procedimiento, y al lograrlo se consigue que queden sin efecto los actos de la administración tributaria.

Enmienda del procedimiento. Aunque no es propiamente un recurso, sí es considerado un medio de defensa del contribuyente, por lo que se hace necesario incluirlo en esta parte; lo constituye un acto por medio del cual de oficio o a solicitud de parte de la administración tributaria, al existir error en el procedimiento, corrige sus actuaciones y por lo tanto deja sin efecto lo actuado, regresando al momento en que se cometió el error.

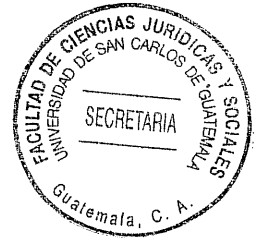
Procedimiento contencioso tributario. El procedimiento contencioso tributario se inicia después de finalizada la fase administrativa, el expediente pasa a la fase judicial a solicitud del contribuyente, la que de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, en el Artículo 161, se inicia después de emitida la resolución del recurso de revocatoria declarándolo sin lugar o de darse el silencio administrativo establecido en el Artículo 157, el contribuyente

tiene el derecho de plantear el proceso judicial, el que se encuentra regulado por la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Características del proceso contencioso administrativo.

1. Única instancia
2. Se tienden que agotar los recursos administrativos
3. Lo conoce la sala de lo contencioso administrativo
4. La resolución administrativa debe haber causado estado
5. El plazo del contribuyente para interponerlo es de tres meses, luego de ser declarado sin lugar el recurso de revocatoria o de haberse dado el silencio administrativo.

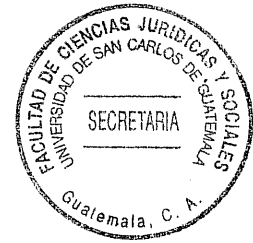
CONCLUSIONES



1. Guatemala posee una de las estructuras fiscales más conservadoras, basadas en el mantenimiento de privilegios, exenciones y exoneraciones al sector económico, las cuales debilitan la capacidad del Estado de dar respuesta a las obligaciones constitucionales, especialmente en materia social.
2. La interpretación de la ley en el ámbito jurídico tributario, consiste en la acción de dar el sentido de una norma, ya que la norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta oscura o no tiene el alcance que se le quiere dar o su expresión es diversa a la intención del autor. Ajustando los criterios a los principios generales del derecho. Se interpreta una ley o norma cuando se busca esclarecer o desentrañar su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan.
3. La integración de leyes en el ámbito tributario, es un área en la cual Guatemala ha tenido pocos avances, esto se puede deber a dos factores importantes; el primero que los juristas no cuentan con la preparación necesaria para poder realizarla; el segundo consiste en plantear si las normas financieras se interpretan con los mismos criterios y principios que otras ramas del derecho.
4. Siendo la analogía un procedimiento que permite rellenar los vacíos existentes en el derecho tributario material o sustantivo, no es aplicable debido a que la misma

no permite la creación de tributos, ni los elementos estructurales de la obligación tributaria.

5. La aplicación de la analogía en el campo tributario guatemalteco no es permitido por lo que los juzgadores solo pueden utilizar con fines de interpretación e integración los principios generales del derecho y aplicar casos concretos con el principio de legalidad.



RECOMENDACIONES

1. El Gobierno debe realizar reformas en materia tributaria a través del Pacto Fiscal para que los contribuyentes considerados especiales, tributen de manera adecuada, sin tantos privilegios exenciones y exoneraciones y así poder cumplir con las obligaciones que establece la Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Siendo la Superintendencia de Administración Tributaria el ente fiscalizador, debe aplicar en forma eficiente los diferentes criterios de interpretación de las leyes tributarias y con ello lograr que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones evitando de esta manera las infracciones tributarias ya que de lo contrario los contribuyentes podrían dejar de hacer eficientes sus impuestos.
3. La Universidad de San Carlos de Guatemala, en su calidad de universidad estatal debe fomentar la especialización de los juristas guatemaltecos, en materia tributaria, y así poder aplicar correctamente la integración de las normas financieras porque es indispensable que gran número de profesionales tengan conocimiento de cómo poder cubrir los impuestos y ayudar a la población en general.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria no debe de aplicar la analogía en caso de falta de normas concretas porque estaría violando los principios generales del derecho, pero si debe de resolver conforme a ellos e integrar



adecuadamente las normas no dándoles sentidos contrarios a las mismas para que no se creen confusiones en los contribuyentes.

5. Los juzgadores que conozcan los procedimientos contenciosos administrativos, deben interpretar las leyes tributarias conforme a los principios generales del derecho por que deben estar capacitándose constantemente en esta materia para actualizarse y así estar al día con los tributos y las leyes recientes y hacer que los contribuyentes no tengan ningún tipo de inconveniente a la hora de realizar sus operaciones en las dependencias estatales



BIBLIOGRAFÍA

BELTRAND GALINDO, Francisco. **Breve análisis del Reglamento sobre Procedimientos para resolver conflictos. Derecho de integración.** Ed.; Batista, Santiago de Chile. 2000.

CABALLENAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**, Ed. Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1993.

CALDENTEY DEL POZO, Pedro. **El Desarrollo económico de Centroamérica en el marco de la integración regional.** Ed. del Banco Centroamericano de Integración Económica. Tegucigalpa, Honduras, 2000.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. **Curso de derecho tributario: La interpretación de las leyes financieras.** Buenos Aires, Argentina: Ed. v Ley, 2005.

GARCÍA VIZCAÍNA, Catalina. **Consideraciones económicas y jurídicas**, Ed. Altamira, Madrid, España.

GENARO DÍAZ, Máximo Abad. **Notas de introducción al derecho financiero.** Guadalajara (México) 1987.

GIULIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero.** 7ª.ed.; Madrid, España: ed. Ariel 2005.

GODOY, Norberto. **Teoría general del derecho tributario.** Ed.; Altamira, Madrid, España.

HERRARTE, Alberto. **Derecho de integración.** Ediciones de Palma Buenos Aires. 1967.

<http://www.rae.org>. Real Academia Española, CD diccionario 2002

JIMÉNEZ CANO, Roberto Marino. **La nueva etapa de la integración.** Ed.; Batista, Santiago de Chile. 2000.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano.** Fondo de cultura económica. México, D.F. 1998



Mexicano. Fondo de cultura económica. México, D.F. 1998

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero Parte II, derecho tributario.** 3ª. Ed.; Guatemala, C.A.; ed. Comunicación Gráfica G&A 2004.

PESCATORE, Pierre. **Derecho de la integración: Nuevo fenómeno en las relaciones internacionales.** Madrid, España: ed. Ariel 2005.

QUINTEROS de AGUILERA, Laura. **La nueva etapa de la integración.** Ed. Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1993

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 3ª. ed.; Bogotá, Colombia; Ed. Temis, S.A. 2002.

Legislación:

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

Código Procesal Civil y Mercantil. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 107 y sus reformas.

Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-89 y sus reformas.