

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

**ESTUDIO JURÍDICO Y DOGMÁTICO DE LA DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD
NORMATIVA TRIBUTARIA PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS BASES DE LA
RECAUDACIÓN DEL PODER PÚBLICO Y TRIBUTARIO**

ADY LISETH GONZÁLEZ CEREZO

GUATEMALA, ABRIL DE 2012

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

**ESTUDIO JURÍDICO Y DOGMÁTICO DE LA DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD
NORMATIVA TRIBUTARIA PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS BASES DE LA
RECAUDACIÓN DEL PODER PÚBLICO Y 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

ADY LISETH GONZÁLEZ CEREZO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

GUATEMALA, ABRIL DE 2012

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados Figueroa
Vocal: Lic. Emilio Gutiérrez Cambranes
Secretario: Lic. Alvaro Hugo Salguero

Segunda Fase:

Presidenta: Licda. Crista Ruiz de Juárez
Vocal: Lic. Rodolfo Giovani Celis López
Secretario: Lic. Marco tulio Pacheco Galicia

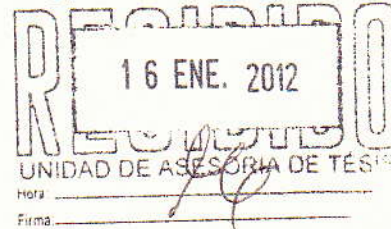
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Lic. Imelda Maribel Girón Girón
Abogada y Notaria
Colegiada 8588

Guatemala, 13 de enero del año 2012

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



Licenciado Castro Monroy:

Le informo que de conformidad con el nombramiento emitido por el despacho a su cargo de fecha ocho de abril del año dos mil once, procedí a la asesoría del trabajo de tesis de la bachiller Ady Liseth González Cerezo; que se denomina: **"ESTUDIO JURÍDICO Y DOGMÁTICO DE LA DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS BASES DE LA RECAUDACIÓN DEL PODER PÚBLICO Y TRIBUTARIO"**. Después de la asesoría encomendada, le doy a conocer lo siguiente:

1. El contenido de la tesis es científico y técnico, además la ponente utilizó la legislación y doctrina acordes, redactando la misma de forma adecuada, empleando un lenguaje apropiado y se desarrollaron de manera sucesiva los distintos pasos correspondientes al proceso investigativo.
2. Los métodos que se emplearon fueron: analítico, con el que se señaló la potestad normativa tributaria; el sintético, indicó su importancia; el inductivo, dio a conocer las bases de la recaudación del poder público y tributario, y el deductivo, estableció su regulación legal. Se utilizaron las siguientes técnicas de investigación: fichas bibliográficas y documental, las cuales fueron de utilidad para la recolección de la información actual y suficiente para el desarrollo de la tesis.
3. La redacción utilizada es la adecuada. Los objetivos determinaron y establecieron la potestad tributaria del Estado guatemalteco y su poder soberano. La hipótesis formulada fue comprobada, dando a conocer lo esencial de las relaciones jurídicas y de las prestaciones tributarias.
4. El tema de la tesis es una contribución científica y de útil consulta tanto para profesionales como para estudiantes, en donde la ponente señala un amplio contenido relacionado con la distribución de la potestad normativa tributaria.

Lote 21 Manzana "F" Valle de Sevilla zona 8, Ciudad San Cristóbal
Telefono: 24435436

Licda. Imelda Maribel Girón Girón
Abogada y Notaria
Colegiada 8588



5. En relación a las conclusiones y recomendaciones de la tesis, las mismas se redactaron de manera sencilla y constituyen supuestos certeros. Se empleó la bibliografía adecuada y de actualidad. A la sustentante le sugerí diversas enmiendas a su introducción y capítulos, encontrándose conforme en su realización; siempre bajo el respeto de su posición ideológica.

La tesis que se desarrolló por la sustentante efectivamente cumple con los requisitos que establece el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.

Licda. Imelda Maribel Girón Girón
Asesora de Tesis
Colegiada 8,588



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, dieciocho de enero de dos mil doce.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) : **SANDRA ELIZABETH SIGÜENZA MELÉNDEZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **ADY LISETH GONZÁLEZ CEREZO**, Intitulado: **“ESTUDIO JURÍDICO Y DOGMÁTICO DE LA DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS BASES DE LA RECAUDACIÓN DEL PODER PÚBLICO Y 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 las 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 estime pertinentes”.


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



cc. Unidad de Tesis
CMCM/ jrvc.



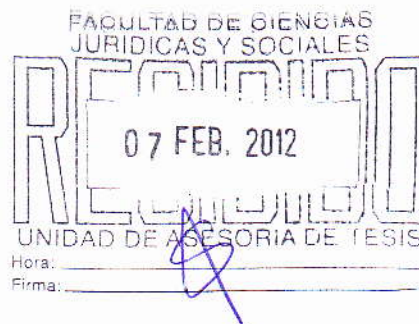
Licda. Sandra Elizabeth Sigüenza Meléndez
ABOGADA Y NOTARIA



Guatemala, 07 de febrero del año 2012

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
Su Despacho



Licenciado Castro Monroy:

Le doy a conocer que procedí a la revisión de tesis de la bachiller Ady Liseth González Cerezo, en base al nombramiento recaído en mi persona de fecha dieciocho de enero del año dos mil doce; intitulada: **“ESTUDIO JURÍDICO Y DOGMÁTICO DE LA DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS BASES DE LA RECAUDACIÓN DEL PODER PÚBLICO Y TRIBUTARIO”**. Después de la asesoría prestada, le informo:

- 1) En relación al contenido científico y técnico de la tesis, el mismo es de importancia ya que analiza jurídicamente los vínculos y relaciones tributarias de la sociedad guatemalteca.
- 2) Al desarrollar la tesis se emplearon los métodos y las técnicas de investigación acordes. Los métodos utilizados fueron: analítico, el cual dio a conocer el poder público y tributario; el sintético, estableció sus características; el inductivo, dio a conocer su regulación legal; y el deductivo, indicó la problemática actual. El procedimiento para la elaboración de la misma, abarcó las técnicas de fichas bibliográficas y la documental; con las cuales se obtuvo la información jurídica y doctrinaria.
- 3) La redacción de la tesis, se llevó a cabo empleando un lenguaje adecuado. Los objetivos dieron a conocer la importancia de analizar las limitaciones de la potestad normativa tributaria.



Licda. Sandra Elizabeth Sigüenza Meléndez
ABOGADA Y NOTARIA

- 4) La contribución científica del trabajo llevado a cabo por la sustentante, es fundamental para la sociedad guatemalteca, debido a que señala un análisis de las bases de la recaudación del poder tributario en Guatemala.
- 5) Las conclusiones y recomendaciones de la tesis, tienen congruencia con los capítulos desarrollados. Personalmente me encargué de guiarla durante las etapas respectivas al proceso de investigación, empleando los métodos apropiados, que permitieron la comprobación de la hipótesis formulada; relativa a indicar los fundamentos jurídicos que informan la potestad normativa tributaria.
- 6) Se utilizó la bibliografía adecuada y la misma tiene relación con el trabajo de tesis y con el contenido de los capítulos desarrollados.

La tesis reúne los requisitos legales del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, motivo por el cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

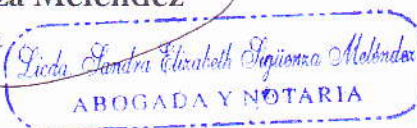
Muy atentamente.

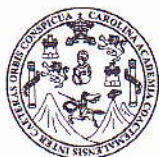

Lic. Sandra Elizabeth Sigüenza Meléndez

Abogada y Notaria

Colegiada 6,469

Revisora de Tesis


Licda. Sandra Elizabeth Sigüenza Meléndez
ABOGADA Y NOTARIA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintidós de febrero de dos mil doce.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de el estudiante ADY LISETH GONZÁLEZ CEREZO titulado ESTUDIO JURÍDICO Y DOGMÁTICO DE LA DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD NORMATIVA TRIBUTARIA PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS BASES DE LA RECAUDACIÓN DEL PODER PÚBLICO Y TRIBUTARIO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

LEGM/sllh

[Firma manuscrita]
[Firma manuscrita]
[Firma manuscrita]





DEDICATORIA

A DIOS:

Porque es el dador de la vida y de todas las cosas que tengo, agradezco a él por haber sido fuente de sabiduría en mis estudios.

A MIS PADRES:

Agradeciéndoles porque con su amor y dedicación me guiaron por el buen camino, instándome siempre a salir adelante; dando inicio a una vida de éxito.

A MI ESPOSO:

Por formar parte de mi vida, a quien le agradezco infinitamente por su apoyo sincero para poder realizarme como persona y profesional.

A MIS HIJOS:

Por ser los tesoros mas preciosos de mi vida, que mi éxito les sirva de ejemplo.

A MIS HERMANOS:

Porque han recorrido conmigo el camino de la perseverancia para alcanzar mis metas, gracias por su incondicionalidad.

A MI SUEGRA:

Por hacer posible esta lucha, gracias por su apoyo.



A MIS FAMILIARES Y AMIGOS:

Por compartir conmigo la alegría de este triunfo.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, la que llevaré siempre en mi corazón.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Terminología.....	3
1.3. Importancia.....	4
1.4. Conceptualización.....	4
1.5. Autonomía.....	5
1.6. División del derecho tributario.....	9
1.7. Relaciones con otras disciplinas jurídicas.....	10
CAPÍTULO II	
2. Fuentes del derecho tributario.....	17
2.1. Clasificación.....	17
2.2. Importancia de las fuentes formales.....	20
2.3. La Costumbre.....	37
2.4. Jurisprudencia.....	38
2.5. La doctrina.....	39
2.6. Incidencia de las fuentes del derecho tributario en Guatemala.....	40



CAPÍTULO III

	Pág
3. Potestad normativa tributaria.....	43
3.1. Método de interpretación tributaria.....	44
3.2. Clasificación de la interpretación tributaria de conformidad con el sujeto que la realiza.....	50
3.3. Integración de la ley.....	51
3.4. Los tributos.....	51
3.5. Importancia de los tributos.....	54
3.6. Finalidad de la tributación.....	55
3.7. Teoría jurídica de la tribución.....	57
3.8. Clasificación de los tributos.....	58

CAPÍTULO IV

4. La distribución de la potestad normativa tributaria para la determinación de las bases de la recaudación del poder público y tributario.....	71
4.1. Definición de potestad tributaria.....	72
4.2. Importancia.....	72
4.3. Características.....	73
4.4. Importancia.....	74
4.5. Limitaciones.....	75
4.6. Finalización de la potestad normativa tributaria.....	76
4.7. Clases de potestad normativa tributaria.....	77
4.8. Relación jurídica tributaria.....	77



Pág. Guatemala, C. A.

4.9. Análisis jurídico y dogmático de la potestad normativa tributaria y de la recaudación del poder público y tributario guatemalteco.....	79
CONCLUSIONES.....	85
RECOMENDACIONES.....	87
BIBLIOGRAFÍA.....	89



INTRODUCCIÓN

El tema de la tesis elaborada se seleccionó debido a la importancia del análisis jurídico del poder financiero, al ser el mismo una realidad compleja y heterogénea que se manifiesta únicamente mediante el poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando es referente a la esfera tributaria, y a las potestades de carácter administrativo de aplicación de las normas jurídicas, cuya labor se encomienda a la administración tributaria; que le hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a la ciudadanía guatemalteca.

Los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la administración, lo cual supone que entre ambos sujetos, o sea que entre la administración financiera y los administrados se tiene que establecer una serie de vínculos y de relaciones con alcance y contenido fundamentado en el derecho; y más concretamente por el derecho tributario.

Los objetivos de la tesis, dieron a conocer que de los vínculos y relaciones denominados jurídico-tributarios, se establece que tienen su origen en normas tributarias y se rigen por el ordenamiento tributario; configurando relaciones jurídicas y obligaciones de ese carácter. La hipótesis formulada, comprobó que la obligación tributaria es el vínculo fundamental mediante el cual el Estado guatemalteco es el titular de un derecho de crédito, frente a los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo; o sea que la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el



pago de la deuda tributaria.

Al desarrollar la tesis, se emplearon los siguientes métodos de investigación: analítico, con el cual se dio a conocer la distribución normativa tributaria; el sintético, estableció su importancia; el inductivo, indicó las bases de la recaudación del poder público y tributario; y el deductivo, señaló su regulación legal. Las técnicas empleadas fueron la documental y de fichas bibliográficas.

La tesis se desarrolló en cuatro capítulos: el primero, se refiere al derecho tributario, definición, terminología, importancia y conceptualización; el segundo, indica las fuentes del derecho tributario; el tercero dio a conocer la potestad normativa tributaria; y el cuarto, analiza jurídica y dogmáticamente la potestad normativa tributaria para determinar las bases de la recaudación del poder público y tributario.

La potestad tributaria se expresa en la norma suprema constitucional, pero no se aplica de forma que el Estado guatemalteco imponga tributos, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, o sea el Congreso de la República de Guatemala establece los tributos en una ley, que vincula a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria. La tesis constituye un aporte de importancia para la doctrina guatemalteca, debido a que analiza jurídica y dogmáticamente la relación jurídica tributaria guatemalteca, para el establecimiento de la distribución de la potestad normativa tributaria; para la determinación de las bases de la recaudación del poder público y tributario.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario se compone de normas jurídicas, de principios relativos a la imposición, y a la recaudación de los tributos; y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.

También es denominado derecho fiscal, y es una rama del derecho público dentro del derecho financiero, que se encarga del estudio de las normas jurídicas mediante las cuales el Estado ejerce su poder tributario, con la finalidad de la obtención de los ingresos particulares; que sirven para el sufragio del gasto público en áreas de la consecución del bien común.

Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos, se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que debido a su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación; han adquirido un tratamiento sustantivo.

1.1. Definición

“Derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, de impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los

particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que pueden surgir; y a las sanciones establecidas por violación”.¹

“El derecho tributario es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones, en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares; y en las que se susciten entre estos últimos”.²

“Derecho tributario es la rama encargada del estudio de los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado, y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para legarlos al Estado”.³

“El derecho tributario es la rama del derecho financiero que comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, determinación y aplicación de los tributos, los derechos, y obligaciones que nacen tanto para el sujeto obligado como para el Estado acreedor”.⁴

¹ Calvo Ortega, Rafael. **Derecho tributario**, pág. 35.

² Jarach, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**, pág. 43.

³ Jiménez González Antonio. **Lecciones de derecho tributario**, pág. 56.

⁴ Váldez, Ramón. **Curso de derecho tributario**, pág. 65.

1.2. Terminología

Los distintos nombres que ha recibido esta disciplina son los siguientes:

- a) Derecho impositivo: es la terminología que deriva de imposición y que significa sujetar a la fuerza, y es de carácter obligatorio. Ello, deriva por los orígenes del derecho tributario en épocas de la antigüedad, donde los vasallos y siervos tenían que tributar primero con parte de sus cosechas; y posteriormente con sus ingresos a favor del rey.

- b) Derecho fiscal: consiste en la terminología que deriva de la palabra fiscos, y deriva de la costumbre que tenían los romanos de guardar el dinero en cestas; y posteriormente se le denominó fisco al tesoro del príncipe y erario de la Nación.

De ello, deriva que el término fiscal quiere decir tesoro o erario; y abarca el conjunto de los bienes de carácter patrimonial que tiene el Estado.

- c) Derecho tributario: es el término más moderno y empleado de forma genérica y exacta, debido a que la tributación además de señalar la recaudación; implica la administración y gestión.



1.3. Importancia

El Artículo uno del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales a las que se aplicarán en forma supletoria”.

Del Artículo anterior, se puede señalar que el derecho tributario es una rama del derecho público, debido a que es un derecho total de la colectividad, es de interés social en donde prevalecen los intereses generales sobre los particulares y de fuerza obligatoria; ya que obliga o compete su funcionamiento por parte del contribuyente o responsable.

1.4. Conceptualización

El derecho tributario, consiste en un reconocimiento de una obligación de parte del particular a favor del Estado. Consiste en un proceso histórico constitucional, por el que la imposición de pagar impuestos se transforma en la contribución que todo ciudadano debe hacer a favor de su Estado para cubrir sus gastos públicos.

Es el conjunto de normas legales, que procuran los medios de financiamiento para que el Estado pueda atender a los gastos públicos.

Consiste en el conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es la de crear tributos; ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares.

“El derecho tributario es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del derecho tributario tiene por objeto el reconocimiento de esas normas y principios”.⁵

1.5. Autonomía

El derecho como conjunto de formas, que se encargan de regular la actividad humana en la vida individual y social es de carácter unitario, pero no obstante su unidad teleológica, de conformidad con las formas de vida humana que se propone regular y del fin que se busca alcanzar se divide; diferenciándose y especificándose de manera concreta.

O sea, que el derecho se encuentra conceptualizado como un todo, pero debido a su dinámica y evolución se ha desintegrado en diversas ramas de carácter especializado, algunas de las cuales se han logrado independizar totalmente del derecho base o común; y otras hasta el momento se encuentran logrando tal objetivo.

⁵ *Ibid*, pág. 23.



El camino para la determinación de que el derecho administrativo nació del derecho financiero y que del derecho financiero nació el derecho tributario, es bien largo.

Es de importancia reconocer, que todavía existe entre esas ramas nexos bastante difíciles de diferenciar y determinar de manera concluyente; para la clara determinación de la rama a la cual es perteneciente el derecho tributario.

“La materia tributaria es tan antigua, que aún antes del nacimiento del Estado ya existía, sin embargo, de los dos aspectos que integran el derecho tributario, el económico y el jurídico, éste último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia; a tal extremo que son recientes las concepciones doctrinarias que sirven de fundamento para propugnar por su autonomía definitiva”.⁶

Una rama jurídica cuenta con autonomía, cuando abarca un conjunto de principios y de instituciones auténticas propias. “Para que una ciencia jurídica pueda decirse autónoma, es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, que también contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante del concepto general informativo de otra disciplina, que posea un método propio, es decir; que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación”.⁷

⁶ Arrijo Vizcaíno, **Adolfo**. **Derecho fiscal**, pág. 78.

⁷ **Ibid**, pág. 89.



Para que una rama del derecho sea tomada en cuenta como autónoma, ésta debe gozar de tres aspectos de la autonomía que son: autonomía didáctica o docente, autonomía científica y autonomía legislativa.

“El origen de la fragmentación en ramas, se debe a la aparición de regulaciones jurídicas cada vez numerosas y especializadas, lo cual no es fruto del arbitrio legislativo. Tal proliferación se conecta con el crecimiento, importancia y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanas”.⁸

Las normas se consolidan en códigos, cuya aplicación suele necesitar de organismos jurisdiccionales especializados, así como la especialización de investigadores; docentes y profesionales de derecho.

- a) Autonomía didáctica: también se le denomina docente, y es la que reconoce como único fin las necesidades de orden práctico y de enseñanza teórica. Ello significa, que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales, puede llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley indicaba.
- b) Autonomía científica: la ciencia es el conjunto de conocimientos generales y especiales sometidos a un proceso lógico o conjunto de conocimientos

⁸ Calvo. **Ob. Cit.**, pág. 46.



verdaderos y ciertos, siendo ese proceso y esa certidumbre la que se llama método científico; o sea que para causa existe un efecto.

La ciencia del derecho ha atravesado un largo camino, comenzando desde el origen mismo de la ciencia, luego como parte del derecho administrativo; pasando por el derecho financiero hasta llegar al tributario.

Una disciplina jurídica, alcanza su autonomía científica cuando tiene un método propio, un campo extenso de estudio; y personas que se dedican a sí mismos.

c) Autonomía legislativa: ello significa, que la ciencia debe tener sus propias leyes tanto sustantivas como procesales.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad, que es relativo a que para la emisión de impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales se necesita de una ley emitida por el Congreso de la República.

Derivado de la emisión del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se obtuvo la autonomía legislativa, por la que se venía luchando desde hacia varias décadas, ya que permitió contar con un instrumento específico para regular las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por aplicar normas supletorias creaban confusión, duda e incertidumbre; lo cual fomentaba aún más la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.

El Artículo tres del Código Tributario, precisó claramente que es necesaria la emisión de una ley para fijar el hecho generador de la relación tributaria, sus exenciones, la base imponible, los tipos de imposición, las deducciones, descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias entre otras.

El derecho tributario, goza de autonomía didáctica y legislativa. En tanto que la científica es a la fecha aún discutible, ya que las corrientes doctrinarias están divididas debido a que la ubican todavía como parte del derecho administrativo, o del derecho financiero; y no como una ciencia estrictamente autónoma.

1.6. División del derecho tributario

El contenido del derecho tributario, se divide en dos grandes ramas que son:

- a) Derecho tributario material o sustantivo: es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria. Se encarga, del estudio de la forma que nace la obligación de pagar tributos, mediante la configuración del hecho imponible y como se extingue esa obligación, examina cuáles son sus diferentes elementos: sujeto, fuente y causa, así como determina sus privilegios y garantías.
- b) Derecho tributario procesal: también se le denomina instrumental, y se encarga del estudio de lo relacionado con las normas encargadas de la regulación de los trámites administrativos y resolución de los conflictos de todo tipo que se

plantean entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento a seguirse para ingresar el valor del impuesto a las arcas estatales, a los pasos que tiene que seguir el fisco para la ejecución forzosa de crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones; y a los procedimientos que el sujeto pasivo tiene que emplear; para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado.

1.7. Relaciones con otras disciplinas jurídicas

El derecho tributario se relaciona con diversas disciplinas jurídicas, siendo las mismas las siguientes:

- a) Con el derecho constitucional: el derecho constitucional, se encarga del estudio de las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria; y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existan.

La Constitución Política es el fundamento de los tributos, y es el cuerpo normativo que faculta al Estado para establecer los casos y circunstancias, para la regulación de los tributos y el establecimiento de los principios; y limitaciones constitucionales de la potestad tributaria.

Los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones que muchas leyes fiscales desarrollan; surgen de la norma constitucional.

- b) Con el derecho administrativo: existen tratadistas que no aceptan la autonomía del derecho financiero ni del derecho tributario; que sostienen que estos no son más que unas ramas del tronco común derecho administrativo.

Esta rama, establece los órganos encargados de la recaudación y fiscalización de los tributos, los procedimientos para la recaudación; y los medios de impugnación que pueden utilizar los administrados.

Cuando en el Código Tributario en el Artículo 98, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, identifica a la administración tributaria como la obligada de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, y vincula a la administración pública con la labor tributaria; y de ello deriva su relación inmediata.

- c) Con el derecho financiero: el mismo, se define como el conjunto de normas jurídicas reguladoras de la actividad financiera del Estado, o como el conjunto de normas legales que disciplinan las recaudaciones, la gestión; y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público.

“El derecho tributario se desligó del derecho financiero, pero sin embargo los diversos autores han tratado de clarificar esa situación, y llegan a la conclusión de que el

derecho financiero tiene carácter de naturaleza económica y que para su regulación necesitan de un ordenamiento jurídico, que les permita adquirir y emplear los medios económicos del Estado; y que el derecho tributario se debe circunscribir específicamente a los tributos”.⁹

El derecho financiero, se encarga del estudio del aspecto económico de los tributos; y el derecho tributario estudia el aspecto jurídico.

El primero, lleva a cabo la planificación de la creación y del monto de los tributos y la administración del patrimonio del Estado; y el derecho tributario solamente tiene relación con la recaudación de los tributos.

Las leyes fiscales, se encargan del establecimiento como medio de pago para cumplir con la obligación tributaria del dinero, o el cheque certificado de la cuenta bancaria del contribuyente; y esos procedimientos son de carácter financiero y llevan a cabo la colaboración para el efectivo cumplimiento de las responsabilidades fiscales.

d) Derecho procesal: el mismo, consiste en el conjunto de normas jurídicas que reglan los procedimientos en los que se resuelven las controversias; o conflictos de intereses que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

El Código Tributario guatemalteco instituyó el proceso administrativo, el procedimiento de restitución y las impugnaciones de las resoluciones de la administración tributaria, en

⁹ *Ibid*, pág. 46.

donde se señalan los requisitos, pasos, resoluciones, medios de defensa y plazos que tiene que seguir los contribuyentes en el momento en que se encuentre de acuerdo con un ajuste que se le lleve a cabo. Esas guías, consisten en procedimientos y de ello deriva su vínculo jurídico.

- e) Con el derecho internacional: a raíz de las relaciones comerciales que se dan entre los Estados, apareció la necesidad de emisión de normas jurídicas pertinentes que traten la regulación de las transacciones y el comercio internacional, que tratan de evitar la doble tributación; y que se encargan a su vez de la regulación de los impuestos y de las formas de determinación de pago.

- f) Con el derecho penal: en el cumplimiento de los tributos, se presentan determinadas actitudes que son tomadas en consideración por la ley como delitos o simples faltas, y por ello se ha hecho necesario que dentro del derecho tributario exista un conjunto de normas sancionatorias que no contengan sencillamente sanciones de orden económico inherente a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por objeto la tutela de los bienes y de los valores que en el derecho tributario se consagran debido a la importancia de orden político y social que tiene la obligación tributaria, pero como esas normas sancionatorias no son parte del derecho tributario, propiamente dicho, sino que constituyen parte del derecho penal esas disciplinas, y existe entonces una íntima relación, debido a que el derecho tributario necesita de la aplicación del derecho penal para el sancionamiento; y cumplimiento de las penas que son correspondientes a las personas que incurren en un ilícito tributario.

- g) Con el derecho civil: entre el derecho tributario y el derecho privado, se determinan relaciones que pueden adoptar una doble configuración.

“Por un lado, la relación jurídica tributaria es de carácter obligatorio y su estructura intrínseca es de carácter análogo a la relación obligatoria de derecho privado, de forma que las disposiciones de éste en materia de nacimiento y extinción de las obligaciones; le son aplicables supletoriamente a la primera”.¹⁰

En otros casos, las normas del derecho privado son de tipo extremo en lo relacionado con la regulación de la relación tributaria, pero tienen que tomarse en consideración en virtud de que el hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaria; se integra por un negocio jurídico de derecho privado.

“El derecho privado y en especial el derecho civil, aporta al derecho tributario en su desenvolvimiento instituciones como: los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, el parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de créditos, instituciones que indudablemente pertenecen al campo del derecho civil, pero sin embargo tienen implicaciones y efectos de carácter fiscal”.¹¹

- h) Con el derecho mercantil: el recuerdo de determinados aspectos de la reforma tributaria en Guatemala se ha puesto en vigencia en la sociedad guatemalteca, y

¹⁰ Jiménez. **Ob. Cit.**, pág. 50.

¹¹ Váldez. **Ob. Cit.**, pág. 89.



ello permite la simplificación de la relación existente entre el derecho tributario y el derecho mercantil, bastando para ello el efecto de señalar los principios fundamentales y los términos como sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario, entidades financieras y almacenes generales de depósito que son pertenecientes a la disciplina jurídica del derecho privado, conocida como derecho mercantil, y es a esa disciplina jurídica a la que se tiene que acudir para la clarificación de toda una serie de dudas; y de problemas que se encuentran en el momento de la aplicación de la reforma tributaria guatemalteca.





CAPÍTULO II

2. Fuentes del derecho tributario

Es fundamental, llevar a cabo un estudio jurídico de los distintos significados que se le atribuye a la palabra fuente.

“Fuentes del derecho, son los medios generadores de normas jurídicas; o sea como formas de creación e imposición de estas”.¹²

El derecho tributario, define fuente del derecho de la siguiente forma: “Fuente del derecho tributario es el medio o hecho generador de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria del Estado. La teoría de las fuentes del derecho se encarga del estudio del surgimiento, elaboración y expresión de la sociedad, así como también de los principios; instituciones y normas jurídicas que se encargan de la integración del ordenamiento jurídico positivo”.¹³

2.1. Clasificación

Se clasifican de la siguiente forma:

¹² Chicas Hernández, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, pág. 98.

¹³ **Ibid**, pág. 102.

- a) Fuentes históricas: permiten el conocimiento de lo que es el derecho, mediante la historia. Consisten, en todos aquellos documentos que encierran el contenido de una norma o normas de derecho vigente dentro de alguna etapa del devenir histórico; cuya importancia es bien significativa.

Las fuentes históricas son las que revelan lo que fue, ha sido y es el derecho en el transcurso del tiempo; y se refieren o encierran el texto.

- b) Fuentes reales o materiales: consisten en los hechos, actos o fenómenos sociales, económicos, políticos y culturales contribuyentes a la formación de la sustancia o materia del derecho.

Se refieren, a todas aquellas circunstancias que obligan al Estado guatemalteco a la emisión de normas jurídicas en un momento o en una época determinada, como lo son los movimientos de tipo ideológico, las necesidades económicas, de seguridad y de justicia.

Las fuentes reales, son todos aquellos hechos o acontecimientos de la vida social que son producidos dentro de la comunidad y que por su naturaleza se proyectan de manera trascendental; hasta llegar al momento de la adquisición de determinadas sustancias que se integran en modos de convivencia social.



“Fuentes reales son todos aquellos factores o elementos que en un momento dado influyen en el contenido de las normas de derecho”.¹⁴

El gobierno de la República guatemalteca, no constituye un instrumento de recaudación eficiente y para reactivar la economía nacional, tomó la determinación de emitir la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en la venta de mercancías y en la prestación de servicios que no sean personales.

Como consecuencia de la considerable evasión fiscal, y del incumplimiento de las obligaciones tributarias se crea la necesidad de la emisión de una ley que instituya el delito fiscal, el cual consiste en una institución jurídica penal que existe vigente, estimándose que la misma consiste en la manera mayormente recomendable para atacar la actuación de los contribuyentes, debido a que repercute de forma ostensible en la capacitación de los recursos por parte del Estado; y en la economía nacional guatemalteca.

- c) Fuentes formales: son las formas obligadas y predeterminadas que de forma indudable tienen que encargarse de revestir los distintos preceptos de conducta exterior, para la imposición social; en virtud de la potencia coercitiva que tiene el derecho.

¹⁴ Garza, Servando. **Las garantías constitucionales en el derecho tributario**, pág. 47.

“Se llaman fuentes formales a los procesos de elaboración de la voluntad del Estado, contenidas en las normas jurídicas, es decir, los procesos que siguen los órganos encargados de la emisión de la ley, que en la sociedad guatemalteca se lleva a cabo mediante el Organismo Legislativo y de forma muy excepcional a través del Organismo Ejecutivo”.¹⁵

Por la materia naturaleza objeto de estudio, es de importancia el análisis de la legislación, la jurisprudencia; la costumbre y la doctrina en la legislación tributaria guatemalteca.

2.2. Importancia de las fuentes formales

La legislación, es la fuente formal de mayor importancia en el derecho, siendo la misma el conjunto o cuerpo de leyes que integran el derecho positivo vigente en un Estado.

“En los países de derecho escrito, la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales. Se le define, como el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general; a las que se dan el nombre específico de leyes”.¹⁶

¹⁵ **Ibid**, pág. 56.

¹⁶ Villegas, Hector. **Curso de finanzas y derecho tributario**, pág. 90.

La ley es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que especialmente confía la Constitución; la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Como consecuencia existen varias categorías de leyes, en primer lugar se considera a la Constitución Política de la República y a las leyes constitucionales; en segundo lugar, a las leyes ordinarias entre las que se toma en consideración el Código Tributario, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; así como también los Convenios y Tratados internacionales.

“La legislación, es el proceso por el cual uno o varios órganos de uno o varios órganos del Estado, formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes; y así se tiene que la ley es producto de la legislación”.¹⁷

- a) Constitución Política de la República de Guatemala: es la fuente formal por excelencia del derecho, debido a que en la misma se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos básicos de la comunidad elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentes y fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.

¹⁷ **Ibid**, pág. 98.

Las Constituciones representan la fuente jurídica de mayor jerarquía, y son las normas supremas que contienen los principios generales fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general, del cual el sistema tributario forma parte, pero también en las Constituciones se consagran preceptos específicamente tributarios; como lo son las atribuciones y limitaciones de la potestad tributaria.

El Estado guatemalteco, utiliza su poder para la imposición de prestaciones a la ciudadanía, sin que la misma se pueda oponer a sus decisiones ni exigir tampoco otra prestación a cambio, en cuanto no sea referente a los beneficios en la vida en sociedad y en la utilización del adecuado uso de los caudales de administración pública, y por ende para la protección de la ciudadanía de los posibles excesos de exigencia por parte del Estado, se tiene que tomar en consideración que tiene que existir como garantía del adecuado uso del poder tributario, y de las normas de derecho constitucional, que se encarguen de la determinación de ese poder, y por ello es que el derecho tributario nace originalmente de la ley; pero de una norma fundamental.

O sea, la Constitución determina las bases de la obligación tributaria. De esa forma, se determina que como piedra fundamental constitucional del derecho tributario, se encuentra el principio de legalidad que es referente a que todo tributo tiene que tener como fundamento una ley que la establezca.

“El principio de legalidad se resume en el aforismo *nullum tributum sine lege*, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal, o sea la ley emitida por el Organismo



Legislativo, en todos sus aspectos esenciales como lo son la determinación del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica; y cuantía de la obligación”.¹⁸

La consecuencia esencial del principio de legalidad, consiste en que solamente la ley puede especificar claramente los elementos estructurales fundamentales de los tributos, y ello es un criterio que se encuentra regulado por la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 al preceptuar que al Congreso de la República de Guatemala le corresponde con exclusividad decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, de conformidad con las necesidades del Estado, y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación 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; las infracciones y sanciones tributarias.

El relacionado Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, también contempla los principios de equidad y el de justicia tributaria al regular que decretará los impuestos tanto de carácter ordinario como extraordinario, arbitrios y contribuciones especiales de acuerdo a las necesidades estatales y de conformidad con la equidad y justicia tributaria.

¹⁸ Vargas Luna, Roberto. **Obligación tributario**, pág. 34.



También, contempla el principio de reserva de la ley al regular que son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley; que contradigan o tergiversen las normas de carácter legal reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Las disposiciones reglamentarias, no pueden modificar dichas bases y se tienen que concretar a normar lo relacionado con el cobro administrativo del tributo y con el establecimiento de los procedimientos necesarios para la facilitación de su recaudación. Entre las normas que contempla la actual Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran:

El Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”.

El Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.

El Artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “No hay delito ni pena sin ley anterior. No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración”.



El Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula:

“Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrá revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas y costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este Artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio”.

El Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.

En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna”.



El Artículo 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley.

Los extranjeros únicamente podrán acudir a la vía diplomática en caso de denegación de justicia.

No se califica como tal, el solo hecho de que el fallo sea contrario a sus intereses y en todo caso, deben haberse agotado los recursos legales que establecen las leyes guatemaltecas”.

El Artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Publicidad de los actos administrativos. Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia”.

El Artículo 31 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Acceso a archivos y registros estatales. Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Quedan prohibidos los registros y archivos de filiación política, excepto los propios de las autoridades electorales y de los partidos políticos”.



El Artículo 32 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Objeto de citaciones. No es obligatoria la comparencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones correspondientes no consta expresamente el objeto de la diligencia”.

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

El Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes”.

El Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Derechos inherentes a la persona humana. Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.

El interés social prevalece sobre el interés particular.

Serán nulas *ipso jure* las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”.

El Artículo 73 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Libertad de educación y asistencia económica estatal. La familia es fuente de la educación y los padres tienen derecho a escoger la que ha de impartirse a sus hijos menores. El Estado podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos y la ley regulará lo relativo a esta materia. Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios”.

La enseñanza religiosa es optativa en los establecimientos oficiales y podrá impartirse dentro de los horarios ordinarios, sin discriminación alguna”.

El Artículo 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones sin excepción alguna.

Serán reducibles de la renta neta agravada por el Impuesto sobre la Renta las donaciones que se otorguen a favor de las universidades, entidades culturales o científicas.

El Estado podrá dar asistencia económica a las universidades privadas, para el cumplimiento de sus propios fines.

No podrán ser objeto de procesos de ejecución ni podrán ser intervenidas la Universidad de San Carlos de Guatemala y las universidades privadas, salvo el caso de las universidades privadas cuando la obligación que se haga valer provenga de contratos civiles, mercantiles o laborales”.



El Artículo 100 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Seguridad social. El Estado reconoce y garantiza el derecho a la seguridad social para beneficio de los habitantes de la Nación. Su régimen se instituye como función pública, en forma nacional, unitaria y obligatoria.

El Estado, los empleadores y los trabajadores cubiertos pro el régimen, con la única excepción de lo preceptuado por el Artículo 88 de esta Constitución, tienen obligación de contribuir a financiar dicho régimen y derecho a participar en su dirección, procurando su mejoramiento progresivo.

La aplicación del régimen de seguridad social corresponde al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que es una entidad autónoma con personalidad jurídica, patrimonio y funciones propias, goza de exoneración total de impuestos, contribuciones y arbitrios; establecidos o por establecerse. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social debe participar con las instituciones de salud en forma coordinada.

El Organismo Ejecutivo asignará anualmente el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, una partida específica para cubrir la cuota que corresponde al Estado como tal y como empleador, la cual no podrá ser transferida ni cancelada durante el ejercicio fiscal y será fijada de conformidad con los estudios técnicos actuariales del instituto.

Contra las resoluciones que se dicten en esta materia, producen los recursos administrativos y el de lo contencioso-administrativo de conformidad con la ley. cuando se trate de prestaciones que deba otorgar el régimen, conocerán los tribunales de trabajo y previsión social”.

El Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función es de controlar de la juricidad de



la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas”.

El Artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Contraloría de cuentas. La Contraloría de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizada y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos.

Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley”.

El Artículo 243 la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Principio de capacidad de pago.

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

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

El Artículo 253 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Autonomía Municipal. Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas.

Entre otras funciones les corresponde:

- a. Elegir a sus propias autoridades.
- b. Obtener y disponer de sus recursos.
- c. Atender los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios.

Para los efectos correspondientes emitirán las ordenanzas y reglamentos respectivos”.

El Artículo 255 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: “Recursos económicos del municipio. Las corporaciones municipales deberán procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios, a efecto de poder realizar las obras y prestar los servicios que les sean necesarios”.

- b) Leyes ordinarias: la Constitución Política de la República de Guatemala, contiene los principios generales y abstractos sobre los cuales se organiza el Estado guatemalteco, siendo en consecuencia las leyes ordinarias las que tienen que encargarse del desarrollo concreto de la aplicación de la misma a los ciudadanos contribuyentes; a quienes se encuentra dirigida. Esas leyes, tienen que inspirarse en los principios de equidad y justicia tributaria y capacidad de pago de los contribuyentes; entendidos esos principios como postulados de una efectiva y práctica justicia financiera.



Desde esa perspectiva, las leyes ordinarias en la medida en que se ajusten a esos principios; constituyen la columna vertebral del sistema tributario guatemalteco.

La ley en sentido formal, consiste en la manifestación de voluntad del Estado, que se encuentra emitida por los órganos a los que la Constitución confía la labor legislativa, que en Guatemala es el Organismo Legislativo o Congreso de la República de Guatemala, y que en materia tributaria en virtud del principio de legalidad; es sin lugar a dudas la fuente de mayor importancia.

“La ley es la regla emitida por un Congreso ordinario de conformidad con las formalidades establecidas en la ley, o sea la Constitución Política de la República de Guatemala como la ley fundamental, con las características esenciales de la ley, como lo son: la observancia general, abstracta y obligatoria garantizada esta última como una sanción efectiva y adecuada”.¹⁹

Por ley ordinaria, se entiende el acto producido por el Organismo Legislativo cumpliéndose con los requisitos que para tal acto legislativo establece la Constitución Política de la República; cuya constitucionalidad se encuentra bajo la sujeción del control de la manera dispuesta en la misma.

No existe posibilidad de confusión entre las normas constitucionales, las cuales son emitidas por la Asamblea Nacional Constituyente; con las normas de carácter ordinario o leyes ordinarias.

¹⁹ *Ibid*, pág. 45.

- c) Decretos Ley: el análisis de las mismas es independiente del correspondiente a la Constitución Política y a las leyes ordinarias, en el sentido de que los Decretos Ley rigen y son fuente del derecho tributario, en condiciones anormales; o sea cuando existe crisis o afectación del orden normativo del país.

Los Decretos Ley surgen en dos situaciones: la primera, como distintivo de regímenes de facto que surgen detrás de un golpe de Estado, cuando se violenta o se rompe la vigencia del texto constitucional y la función legislativa no es ejercitada por un Congreso u Organismo Legislativo, sino por un Jefe de Estado o Junta de Gobierno, de conformidad sea unipersonal o colegiado el órgano que detecta o concreta los poderes públicos.

Los Decretos versan sobre materias propias que le corresponden a las leyes ordinarias, entre las cuales se encuentran las tributarias y son dictadas por Gobiernos de Facto y sin autorización del poder legislativo por encontrarse este disuelto; reuniéndose en un solo poder el poder Ejecutivo y el poder Legislativo.

Mientras subsiste el Gobierno de Facto, los Decretos tienen completa vigencia y obligatoriedad, e inclusive se afirma que la conservan después que ha terminado el Gobierno, para los efectos de aplicarlos a los hechos ocurridos durante ese Gobierno; tal como sucede en la sociedad guatemalteca.

- d) Tratados y Convenios Internacionales: los primeros son el testimonio escrito de los acuerdos entre dos o más personas jurídicas internacionales, con el objetivo

de crear, confirmar, modificar o extinguir derechos, deberes, relaciones, instituciones, órganos, organismos o reglas de carácter internacional; o de uniformidad legislativa y de protección individual o externa.

“Los convenios internacionales, son acuerdos suscritos por representantes de dos o más Estados, acerca de una materia determinada. El Tratado y el Convenio Internacional tienen varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias: 1) que el tratado lo celebra el Jefe de Estado y el Convenio lo negocia un órgano inferior, 2) tanto el Tratado como el Convenio para convertirse en Ley de la República tienen que ser aprobados por el Congreso de la República”.²⁰

En lo que se refiere al derecho tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, debido a que la misma, tiene repercusiones y orígenes en el exterior; dando lugar a situaciones que tienen interferencia legislativa.

El Convenio Internacional de mayor importancia y suscrito en Guatemala, es sin lugar a dudas el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), que consiste en un convenio centroamericano de integración económica; que abarca las normas reguladoras del procedimiento administrativo en el área centroamericana.

e) Reglamentos: es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que exige el Organismo Ejecutivo, en uso de una facultad auténtica y que tiene por objeto el facilitamiento de la exacta observancia de las normas

²⁰ *Ibid*, pág. 56.

expedidas por el Organismo Legislativo y se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de acelerar la tarea del Organismo Legislativo, relevándolo a la necesidad de desarrollar y completar en detalle, las leyes para el facilitamiento de su mejor ejecución, tomando en cuenta que el Organismo Ejecutivo se encuentra en contacto íntimo con el medio, y que existen además mayores facilidades para la modificación de los reglamentos y su adaptación a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicado, y ello es consistente en una adaptación que no podría ser posible si se encontrara bajo la dependencia del poder legislativo; ya que el mismo tiene procedimientos mayormente complicados.

Dos principios sirven de norma, para determinar los casos en que no debe de intervenir la facultad reglamentaria, lográndose por medio de ellos hacer una diferencia entre el contenido de sus disposiciones y el de las leyes emanadas del Organismo Legislativo: el primer principio es el de la preferencia o primacía de la ley, que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal, o sea las emitidas por el Organismo Legislativo, no pueden ser modificadas por un reglamento; y el segundo principio, es el denominado reserva de la ley, que consiste en que conforme a la Constitución, hay materias que solo pueden ser reguladas por una ley o sea una ley en sentido formal que es la emitida por el Organismo Legislativo; o sea que de conformidad con éste principio no se puede crear un tributo por medio de un reglamento.

La facultad reglamentaria constituye una facultad normal. Si bien, es cierto que las disposiciones de la ley y el reglamento son del Organismo Ejecutivo, ello no deriva de

ninguna delegación de carácter legislativo; sino que la tiene de forma directa por habérsela otorgado la normativa constitucional.

La facultad reglamentaria a cargo exclusivamente del poder Ejecutivo, se aplica debido a la necesidad de facilitar la comprensión y aplicación de la ley, mediante la explicación del contenido de las obligaciones que ésta prescribe, haciéndola más accesible a los sujetos a quienes se encuentra dirigida; para su mejor cumplimiento.

Con la adecuada aplicación del principio de legalidad, se puede afirmar que solamente mediante la ley es posible el establecimiento de las obligaciones tributarias, y el reglamento solamente viene a facilitar su aplicación, sin que exista la posibilidad de ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que, como ha quedado expuesto, solamente la ley se puede encargar del establecimiento del objeto, de los sujetos, de la base; cuotas y de las excepciones.

“Los reglamentos son las disposiciones emanadas del poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, en el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento de la administración en general”.²¹

En relación al derecho tributario, se argumenta que para tomar en consideración un cuerpo normativo como ley, lo tiene que llevar a cabo desde el punto de vista formal y material, y los reglamentos desde el punto de vista formal; son emitidos por el Organismo Ejecutivo.

²¹ Villegas. **Ob. Cit.**, pág. 99.

Como consecuencia de la constante violación que ha existido de la normativa tributaria en Guatemala, tanto en los regímenes de derecho como también durante los regímenes de facto, al modificar el fondo de la ley mediante los reglamentos; los constituyentes han visto la necesidad de legislar al respecto con la finalidad de evitar esos procedimientos.

2.3. La costumbre

“Costumbre es la observancia constante y uniforme de una regla de conducta, llevada a cabo por los miembros de una comunidad social, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica”.²²

La costumbre puede ser de tres categorías, siendo las mismas las siguientes: la primera, que contradice o deroga la ley, la segunda, que interpreta y desde luego complementa la ley; y la tercera, que lleva a cabo la forma donde el legislador no ha establecido ninguna clase de costumbre, de conformidad con la ley, y en cuanto se remite a ellas es creadora de derechos en ausencia de normas de carácter específico.

En el derecho tributario como consecuencia del principio de legalidad que establece que todo tributo tiene que encontrarse fundado en la ley, se tiene que llegar a la conclusión de que la costumbre no es fuente de derecho, pero sí constituye un instrumento valioso de interpretación de los particulares sobre la inteligencia; y el sentido que tiene que desprenderse lógicamente de aquellas.

²² *Ibid*, pág. 109.



2.4. Jurisprudencia

La jurisprudencia, tiene dos acepciones: la primera, es relativa a que es la ciencia del derecho; y la segunda, se refiere que se manifiesta a través de los fallos de los tribunales.

“La jurisprudencia es la resolución de los tribunales que, por mandato de la ley, es de observancia obligatoria, y con su creación no se crea otra norma; ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la ley establece”.²³

En Guatemala, existen los tribunales de lo económico coactivo y de lo contencioso administrativo, que son los encargados de dilucidar los conflictos que aparecen entre el contribuyente y el Estado, pero solamente la ley es la que puede crear los tributos y ello lleva a la conclusión obligada de que los fallos de esos tribunales no se pueden tomar en cuenta como fuente de derecho tributario, pero sí se tiene que reconocer que los mismos consisten en un valioso aporte al derecho tributario, debido a que en un momento determinado son de utilidad para la orientación de la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o en los estudios doctrinarios que se llevan a cabo, ya que mediante la misma se precisa justamente el contenido y el alcance de las normas jurídicas, y no obstante que a través de su formación no se pueden crear nuevas disposiciones, una vez que establecida, su aplicación es constitutiva de un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas, orientando para ello la

²³ Garza. **Ob. Cit.**, pág. 78.



aplicación de la ley; ya que la jurisprudencia es representativa de un adecuado e importante instrumento de precisión del derecho.

2.5. La doctrina

Consiste en el conjunto y opiniones que llevan a cabo los autores del derecho, realizan o emiten en sus obras.

“La doctrina es el estudio de carácter científico que los juristas realizan acerca del derecho, ya sea con la finalidad teórica de sistematización de sus preceptos, o para la interpretación de sus normas; para así poder señalar las reglas de su aplicación”.²⁴

La misma, es constitutiva de un elemento de utilidad y fundamental para fijar la interpretación de las normas, en una manera racional y ordenada, buscando el mantenimiento de la unidad del sistema, mediante la resolución de las cuestiones que se presentan con dificultades; y controvertidas dentro de lo que es la legislación de carácter positiva.

Para la comprensión de la importancia doctrinaria y científica, es suficiente con determinar los eventos científicos llevados a cabo por los especialistas del derecho tributario en Guatemala, y los trabajos escritos que se han publicado a través de los distintos medios de comunicación en relación a los proyectos de la ley tributaria, siendo los mismos estudios que de una u otra forma contribuyentes al replanteamiento y

²⁴ *Ibid*, pág. 89.

modificación de las leyes tributarias a ponerse en vigencia; aún después de la iniciación de su vigencia.

2.6. Incidencia de las fuentes del derecho tributario en Guatemala

El derecho tributario guatemalteco, se encuentra construido sobre los principios fundamentales de legalidad y de reserva de ley, y por ello se afirma que las fuentes del derecho tributario se encuentran estructuradas tomando como principios fundamentales los siguientes:

- a) Primero: como consecuencia de los principios de legalidad y reserva de la ley, las únicas fuentes formales directas del derecho tributario son las escritas, o sea, las que circunscriben a la Constitución Política de la República, las Leyes Ordinarias, los Decretos Leyes, los Reglamentos y los Convenios y Tratados Internacionales, con la aclaración de que para que los últimos dos adquieran carácter de ley; es necesario que sean ratificados por el Organismo Legislativo.

El criterio anotado lo siguieron los legisladores guatemaltecos en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo dos: "Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

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

- b) Segundo: como consecuencia de lo anotado, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina, no son fuentes del derecho tributario, pero sí le proporcionan al derecho tributario aportes en lo relativo a la elaboración; interpretación y sobre todo a su aplicación.

- c) Tercero: los principios de legalidad y de reserva de la ley, no solamente se encargan de la determinación de la eliminación o inadmisión de las fuentes no escritas en el derecho tributario, sino que ejercen su influencia también sobre las fuentes escritas; tanto en el plano del derecho interno como en el derecho internacional.

En virtud del principio de legalidad, los convenios internacionales de carácter fiscal no solamente son una fuente directa, y solamente se transforman en la misma mediante la ley interna en virtud de la que reciben su ratificación; y pasan a ser parte del ordenamiento propio de cada país.

Sobre el sistema de las normas tributarias internas, se estima generalmente que en los principios de legalidad y de reserva de la ley, existe incidencia en doble sentido y con ello se impone una jerarquía, en virtud de la cual el reglamento queda subordinado a la ley; y determina una serie de peculiaridades sobre la producción de las normas.

“El principio de legalidad señala que ningún tributo debe establecer sino por norma el rango de la ley, en su aspecto formal y material, es decir, que no existen mas impuestos que los que resulten de la legislación tributaria positiva. En esas condiciones, es



evidente que la ley es la única fuente formal y material; primaria del derecho tributario”.²⁵

De conformidad con el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, solamente se tiene que aceptar como fuente del derecho tributario en Guatemala, a la Constitución Política, las Leyes Ordinarias, los Decretos Leyes, los Tratados y Convenios Internacionales que tengan fuerza de ley y los Reglamentos.

Las fuentes del derecho, han incidido considerablemente en la sociedad guatemalteca. En relación a las fuentes reales, los hechos y los fenómenos sociales, económicos y políticos han intervenido en la creación del Impuesto sobre la Renta; y sobre todo en la actualidad en la creación del Impuesto sobre el Valor Agregado.

En relación a las fuentes formales, se debe señalar que la promulgación de las normas tributarias en un Gobierno de derecho y en uno de facto; tiene sus ventajas y desventajas.

En un Estado de derecho, se tiene como ventaja que por contemplarse en la Constitución Política de la República que solamente el Organismo Legislativo, previo los trámites de ley, se pueden decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, para que la ciudadanía contribuyente tenga más garantías, debido a que los diputados son los representantes; y por ende los encargados de la defensa de los derechos ciudadanos.

²⁵ *Ibid*, pág. 110.

CAPÍTULO III

3. Potestad normativa tributaria

La interpretación de una norma jurídica, significa el establecimiento de su auténtico sentido y alcance. La interpretación de la ley, es siempre la interpretación de los hechos que caen bajo el alcance de la ley.

Interpretar, significa explicar o declarar el sentido de una cosa; y fundamentalmente el de textos que no cuentan con claridad.

Interpretar una ley, es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete, le corresponde la determinación de lo que quiso decir la norma y en qué caso es aplicable.

La ley tributaria como cualquier otra norma legal tiene que aplicarse por el intérprete, tanto si éste es el ciudadano privado, como si se trata de un órgano administrativo o jurisdiccional; o sea cualquiera que deba dar su significado.

“La interpretación no es nunca la de la letra de la ley, debido a que la ley no tiene interpretación. Lo que es objeto de interpretación es justamente la realidad, y no el texto legal”.²⁶

²⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**, pág. 90.

Al interpretar, se está llevando a cabo un juicio lógico y jurídico adaptando el hecho concreto al supuesto que la norma determina; y ese análisis puede llevar a un juicio acertado o incorrecto.

El Artículo cuatro del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “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”.

3.1. Métodos de interpretación tributaria

Los principales métodos de interpretación son los siguientes:

- a) Doctrinarios: pueden ser la interpretación estricta, restrictiva, extensiva y económica.
- Interpretación estricta: también se le denomina literal, y es el método de interpretación consistente en la aplicación de la ley solamente a los casos previstos por la misma; descartando por ende a los métodos extensivos o analógicos.

Cuando se aplica una norma a un caso previsto por la ley, se tiene que interpretar de un modo rígido y estricto; descartando la analogía y los métodos extensivos. Este



método es empleado cuando la norma es clara; pero cuando tiene varios significados su uso se descarta.

- Interpretación restrictiva: es la que se atribuye las palabras de la norma, interpretando un alcance más reducido; o restringido del que resulta del significado de la palabra empleada.
- Interpretación extensiva: es la que atribuye a la norma interpretada un alcance más amplio del que resulta de su significado en la palabra empleada; derivando esa extensión de un criterio de la norma misma.

La interpretación restrictiva y extensiva, pueden llegar a ocasionar que en algunas oportunidades, se incluya a favorecer al fisco, por lo que se aplica el principio que indica que en caso de duda a favor del fisco, o bien al contrario que son los criterios que en los procedimientos administrativos de cobro; o en lo contencioso administrativo una y otra parte se utilizan para fundamentar sus argumentos.

- Interpretación económica: trata de desentrañar el sentido de la institución, atendiendo a la naturaleza económica de la misma; ya que la sustentación de los tributos es la riqueza de los particulares.

Las tasas impositivas para personas con rentas imponibles altas, son mayores a los que devengan menos, ya que los mismos poseen mejor riqueza y capacidad económica que los segundos, y por ende a la capacidad de pago, así se debe de interpretar la ley

fiscal, en donde el Estado debe de cobrar en proporción a los ingresos del contribuyente, quien a su vez éste último tiene la obligación de pagar; excluyendo cualquier interpretación restrictiva o extensiva en esta materia.

Las tasas impositivas para personas con rentas imponibles altas, son mayores a los que devengan menos, ya que los mismos poseen mejor riqueza y capacidad económica que los segundos, y por ende tomando en consideración a la capacidad de pago, así se debe de interpretar la ley fiscal, en donde el Estado tiene que cobrar en proporción a los ingresos del contribuyente, quien a su vez éste último tiene la obligación de pagar; excluyendo cualquier interpretación restrictiva o extensiva en esta materia.

- b) Jurídica o legal: la interpretación legal se encuentra contenida en el Artículo cuatro del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala que establece el siguiente orden: principios de la Constitución Política de la República, principios de Código Tributario, principios de las Leyes Tributarias específicas y la Ley del Organismo Judicial.
- Principios constitucionales: interpretar los hechos concretos que se quieren descubrir según la Constitución, es tomar en cuenta los principios fundamentales que inspira.

- Principios del Código Tributario: es interpretar el caso que se somete a consideración, atendiendo a los postulados filosóficos y jurídicos con que fue redactado el actual Código Tributario del país.

El mismo, se aplica a toda relación jurídica tributaria, siendo la obligación tributaria un vínculo jurídico de carácter personal. La norma tributaria tiene efecto retroactivo, si se suprimen infracciones al contribuyente.

- Principios de las leyes tributarias específicas: consiste en interpretar en cada ley fiscal, ciertos conceptos o ideas básicas que orientan saber a que se tiene que fijar la atención en cada ley específica y de esa forma entender a que grupo, al sector que va dirigido la forma, modo, plazo; y monto en que deber de tributarse entre diversos aspectos.
- De conformidad con la Ley del Organismo Judicial: en los artículos 10 y 11 de la Ley del Organismo Judicial; Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala se encuentran reguladas varias formas de interpretar la ley.

El método gramatical, se limita a declarar al alcance manifiesto e indudablemente surge de las palabras empleadas en la ley; sin restringir ni ampliar su alcance. Los términos legales, son analizados a través del estudio gramatical etimológico.

“Los especialistas de derecho tributario, coinciden en señalar que el uso de cada método en forma exclusiva es insuficiente y puede llevar a conclusiones erróneas, porque el legislador no es siempre un técnico en derecho tributario y por lo tanto puede suceder que la terminología empleada; no sea adecuada a la realidad que se quiso legislar. El Artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, indica que las palabras de la ley, se entienden de conformidad con el Diccionario de la Real Academia Español, en la acepción correspondiente; salvo que el legislador la haya definido expresamente”.²⁷

El método sistemático o integral, es aquel en el cual una norma específica tiene pasajes oscuros, contradictorios o bien se encuentran con leyes contradictorias y no es capaz de desempeñar el pensamiento del legislador y en la misma se acude al conjunto de la ley; o del sistema jurídico aplicable.

Se encuentra contemplado en la Ley del Organismo Judicial en el segundo párrafo del Artículo 10, que regula el conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes.

El método del espíritu de la ley, es el que atiende a la intención o espíritu de la norma y su expresión en palabras. El espíritu es una operación lógica, en la que los hechos aislados se convierten en normas legales.

²⁷ Villegas. **Ob. Cit.**, pág. 112.



Los sostenedores del método histórico, señalan que la tarea del intérprete es desentrefiar el pensamiento del legislador. Para ello, se tiene que valer de todas las circunstancias que rodearon el momento de la sanción de la ley. Se utiliza como instrumento de interpretación, el mensaje del poder ejecutivo que eleva la iniciativa de la ley al Congreso, la discusión de comisiones por parte del Organismo Legislativo, los debates parlamentarios; y las opiniones doctrinales.

A través del método analógico, se aplica un principio jurídico común a dos situaciones que sin ser idénticas, contienen elementos comunes y cuando se invocan los principios generales del derecho; quiere aludirse a los conceptos directrices fundamentales que constituyen la parte medular de un determinado sistema jurídica.

“La analogía, consiste en comparar un hecho anterior con el caso u objeto de la interpretación y de ahí obtener la conclusión que se pretende. Este sistema, se considera peligroso por cuanto que su elasticidad permite hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran la intención del legislador gravar o regular”. 28

El Artículo cinco del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala excluye de la interpretación analógica la institución de sujetos pasivos tributarios, la creación, modificación o supresión de obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones, y otros beneficios ni infracciones o sanciones tributarias.

3.2. Clasificación de la interpretación tributaria de conformidad con el sujeto que la realiza

Puede ser: auténtica, judicial, doctrinal y administrativa.

- a) Auténtica: es la que hace el legislador y que se encuentra contenida en el Artículo 11 de la Organismo Judicial, cuando se establece que si el legislador le dio un significado a las palabras debe atenderse a ella y no buscar otros significados distintos a los que ahí se indiquen.
- b) Judicial: la interpretación judicial, es la que se lleva a cabo por los tribunales de justicia, al emitir las sentencias sobre los asuntos que le son sometidos a su consideración; y que en la legislación guatemalteca provienen del recurso contencioso administrativo.
- c) Doctrinal: es la llevada a cabo por los tratadistas en cuestiones judiciales, y por los juriconsultos.
- d) Administrativa: en materia tributaria tiene mucha importancia, debido a la aplicación práctica que se da la misma y tiene lugar de conformidad con el Artículo 102 del Código Tributario, cuando la administración tributaria atiende las consultas que se le formulan por quienes tengan interés personal y directo sobre una situación concreta; en relación a la aplicación de ese código y de las leyes tributarias.

3.3. Integración de la ley

“La integración de la ley, tiene lugar cuando a pesar de usar los procedimientos de interpretación anteriormente indicados para resolver un determinado caso, no se llega a una respuesta confiable; y por ello existen lagunas de la ley”.²⁸

La integración, es el proceso que tiene por objeto llenar sus lagunas, incluyendo en el campo de la aplicación de la norma, presupuestos de hecho no previstos en la misma, pero que se encuentran en relación de afinidad; o semejanza con los de ella contemplados.

Cuando se presenta un hecho concreto, se tiene que investigar y analizar las diversas leyes y reglamentos aplicables a la materia y unir sus elementos comunes que integran la duda planteada.

3.4. Los tributos

“Los Reyes con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, pues el resultado de la victoria era la obtención de los tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras”.²⁹

²⁸ Berlini, Antonio. **Principios de derecho tributario**, pág. 34.

²⁹ **Ibid**, pág. 67.



Esa situación de constantes guerras eran propiciadas por los nobles o principales del reino, pues de conformidad al lo obtenido de la tributación; así era la riqueza y bienestar del cual gozaban.

Las ayudas consentidas del vasallo al señor y en general los tributos que el rey solicitaba de sus súbditos durante la Edad Media, no podían ser tomados en consideración de interés público; sino al menos en un principio por intereses recíprocos.

Como consecuencia de las guerras, el Rey se encargó de la imposición de su poder a los nobles y a sus súbditos y para sostener a sus ejércitos; se encargó de la creación de impuestos que tenían que ser pagados por todos de manera obligatoria.

Esa ampliación de la base contribuyente, obligó a dar entrada a sus representantes en el primitivo Consejo del Rey, después denominado Comunes; Cortes o Estados Generales.

De esa forma, el nacimiento de las Cortes, y la representación de la sociedad estamental tuvo participación directa en la aprobación de impuestos con cierta preponderancia del Estado llano; sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XIII.

Sin embargo, este triunfo de la idea de limitación del poder real, no significa afirmar la existencia de lo que con el tiempo; habría de constituir el contenido del principio de legalidad tributaria.



“El consentimiento del impuesto, se presenta como un derecho de los súbditos opuesto a la facultad de los monarcas de acudir constantemente a ellos en demanda de recursos, pero desde el punto de vista del súbdito es fundamentalmente un derecho de defensa; una garantía y una seguridad frente a la arbitrariedad y abusos de los reyes”.³⁰

Las funciones de las Cortes, de los Comunes y de los Estados Generales, en un principio se encontraron limitadas al consentimiento del impuesto, y se fueron abriendo paso y ampliando a la largo de incesantes luchas con la monarquía, para desembocar bien entrado el siglo XVII en su completa desaparición bajo el absolutismo que domina las sociedades; o en su definitiva consolidación.

El origen de los tributos, fue la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas, que para obtener dicho objetivo era necesario mantener grandes ejércitos, los cuales para su mantenimiento requerían la utilización de grandes cantidades de bienes, los que al ya no poder ser suministrados por el propio Rey hicieron necesaria la petición de colaboración de los nobles, y al ya no alcanzar dicha colaboración se impusieron la contribución obligatoria para el súbdito; la cual después se hace extensiva para los vencidos en la guerra.

³⁰ **Ibid**, pág. 89.

3.5. Importancia de los tributos

La economía competitiva, se presenta al menos a primer vista como capaz de funcionar de un modo muy satisfactorio sin que intervenga formalmente el Estado, y por ende, sin tributación.

El hombre tiende a vivir en sociedad, y esta vida colectiva engendra necesidades distintas de las que tiene el individuo en su consideración aislada. Cuando el ser humano se integra en una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias; y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia.

Esos ideales, cuya concreción es ineludible para que exista cohesión entre seres solidarios, y no sencillamente yuxtaposición de individualizadas una al lado de la otra; dan lugar a las necesidades públicas.

Como esas necesidades son de imposible satisfacción debida, mediante esfuerzos aislados de las individualidades; el ser humano asociado tiende a buscar a alguien que una esos esfuerzos.

Desde los comienzos de la vida comunitaria, se nota la predisposición a subordinarse a un jefe o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente; como para dar

solución a los problemas comunes de los grupos constituidos. Con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan convirtiéndose en estados mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno.

Es de esa forma, como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de las necesidades generales como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación y salud pública.

Para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar erogaciones que suponen los previos ingresos.

Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El Estado tiene que tener ingresos, y es ahí cuando se establece la necesidad de crear los tributos.

3.6. Finalidad de la tributación

El Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su finalidad primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que se encuentran la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación y salud pública.



La finalidad de la tributación, es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

La vigencia en el tiempo de las leyes tributarias, se encuentra regulada en el Artículo siete del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala: "La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

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

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

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

3.7. Teoría jurídica de la tributación

“Los tributos, constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para obtener los medios económicos que le permitan realizar sus fines, entre los que se encuentra la prestación de los servicios públicos; y la satisfacción de las necesidades generales”.³¹

A la ciencia económica, le es correspondiente los impuestos y las consecuencias para la individualización de las fuentes de ingresos y gastos, pero ello es competencia exclusiva del jurista, así como también el estudio de los instrumentos establecido en el derecho, para procurar el dinero al ente público para que éste lo administre y lo gaste en la realización de los actos considerados útiles o necesarios para el ente por sí mismo; y cumpla con sus fines institucionales.

Esos actos, hacen necesario evidentemente, desembolsos de dinero, bien para el pago de las retribuciones a las personas físicas que trabajan para el ente público, bien para la remuneración de quienes desarrollan una actividad del ente en virtud de una relación contractual, o bien que suministren al mismo ente, los bienes necesarios para que

³¹ Giuliani. **Ob. Cit.**, pág. 95.

consiga sus fines; y para el desarrollo de toda actividad en general que debe de llevar a cabo.

Toda esa actividad de carácter administrativo, es estrictamente instrumental, en cuanto se dirige a proveer al ente público, los medios para desarrollar la actividad que se define sustantiva; en relación se dirige a la consecución de los fines institucionales del ente.

3.8. Clasificación de los tributos

- a) **Impuestos:** son la prestación pecuniaria, exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma establecida legalmente, a las personas individuales y colectivas, de conformidad con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose tales; como los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado.

El Artículo 11 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala estipula que el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador; una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente.

“Impuesto es una carga establecida por la autoridad que representa el Estado, y como consecuencia a la sociedad; llevada a cabo por el contribuyente que puede ser el ciudadano nacional o extranjero”.³²

Los impuestos aparecen fundamentados en la teoría del deber, y la misma encuentra su fundamento en el Artículo 135 literal e) de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula la obligación de la ciudadanía guatemalteca de contribuir en los gastos públicos ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

Los impuestos son la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige de forma obligatoria al contribuyente, con el objetivo de costear los gastos públicos.

Los principios de los impuestos son los siguientes:

- Principio de justicia: los súbditos de cada Estado, tienen que contribuir a su sostenimiento en una proporción lo mayormente cercana a sus respectivas capacidades. O sea, en proporción a los ingresos de los cuales gozan bajo la protección estatal. Este principio se proyecta bajo dos maneras: la primera, consistente en la generalidad de los impuestos; y la segunda, relativa a la uniformidad de los mismos.
- Principio de certidumbre: en el mismo, el impuesto que cada individuo se encuentra obligado a pagar tiene que ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago,

³² **Ibid**, pág. 123.

forma de llevarse a cabo, la cantidad a pagar tienen que ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas.

Para el cumplimiento de este principio, es fundamental especificar con precisión los siguientes datos: sujeto, objeto, cuota, forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago; la fecha de pago y quien tiene que pagar las penas en caso de una infracción.

- Principio de comodidad: debido al mismo, se establece que cualquier impuesto tiene que ser recaudado en la época; y en la manera en la cual existe una elevada probabilidad que convenga a su pago al contribuyente.

Ello quiere decir, que un impuesto cobrado de forma inmediata o casi inmediata se resiente menos que el cobrado con posterioridad a la situación que lo originó. Mientras exista un mayor tiempo para el cobro, existirá el mayor sacrificio para el individuo que lo paga.

- Principio de economía: todo impuesto tiene que planearse de forma que la diferencia de lo que recaude, y que ingrese en el tesoro público de Estado sea lo mayormente pequeño y posible.

Si para cobrar un impuesto, se contratan muchos funcionarios y empleados públicos lo más seguro es que los sueldos que se les paguen se recargarán la mayor parte del producto de los impuestos.



Las características de los impuestos son las siguientes:

- Es una cuota privada: debido a que por lo general, grava la renta privada que de forma eventual puede lesionar el capital. La cuota de esta riqueza la fija la ley de carácter tributaria.
- Es coercitiva: debido a que el Estado, exige el cumplimiento y se encarga del establecimiento del uso de su poder tributario.
- No hay contraprestación: o sea que en el momento de pagar los impuestos, el Estado no ofrece contraprestación a ningún servicio personal o individual al contribuyente.
- Destinados a financiar los egresos del Estado: debido a que es su deber, satisfacer las necesidades y los servicios públicos que toda la población guatemalteca necesita.

La clasificación de los impuestos, es la que a continuación se señala:

- Impuestos directos: en los impuestos directos, el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no se da la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica al sujeto obligado por el sujeto pasivo, como también en el Impuesto sobre la Renta.

“En el impuesto directo, el Estado mediante procedimientos de su legislación tributaria determina la capacidad contributiva en relación a las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por un contribuyente”.³³

De conformidad con los impuestos directos, el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas; sino que inciden de forma directa en su mismo patrimonio.

Por ende, se establece que el impuesto directo es aquel en que el legislador se propone alcanzar de forma inmediata en relación al verdadero contribuyente. Se encarga de la supresión de todo intermediario entre el pagador y el fisco, de forma que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Los impuestos directos, son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza. Además, grava situaciones normales y permanentes.

Además, son más o menos estables y pueden percibirse de conformidad con listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes.

Los impuestos directos, a su vez se dividen en reales y personales. Los primeros, recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el impuesto de Circulación de Vehículos, las herencias, legados y donaciones, importaciones y exportaciones. Los segundos, son aquellos en los que se toman en consideración las

³³ Berlini. **Ob. Cit.**, pág. 54.



condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. En principio, recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo; teniendo en cuenta su especial situación.

Las ventajas de los mismos son las siguientes: determinación que permite el pleno conocimiento de la persona que tiene que satisfacer la época del pago, el tipo de imposición y la cantidad a pagar; le permite al Estado guatemalteco prever una percepción determinada; le permite conocer al contribuyente si existen las suficientes oportunidades para fiscalizar su aporte; por ser un ingreso periódico constante, el Estado guatemalteco lo obtiene aún en época de crisis y existe dificultad de traslado.

Las desventajas de los impuestos directos, son las siguientes: debido a su fijeza no permiten al Estado aumentarlos sin imposición; dejan a un gran sector de la población guatemalteca sin poder tributar; y son bien sensibles para los contribuyentes en razón de afectarlos de forma directa.

- Impuestos indirectos: son los que gravan la riqueza no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de forma mediata. Este tipo de impuestos, se perciben con ocasión de determinados actos de la vida económica, en donde el Estado no toma en consideración la individualización del contribuyente; y aún más no le interesa conocerla.

“En los impuestos indirectos, no se grava al verdadero contribuyente sino que lo grava por persecución. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador”.³⁴

En este tipo de impuestos, el sujeto que se encuentra legalmente obligado a pagar el impuesto; y el sujeto pasivo, se encarga de su traslado a un tercero que es un sujeto pagador quien es el que verdaderamente se encarga de hacer efectivo el pago.

Los impuestos indirectos se dividen en impuestos sobre actos, y en impuestos sobre el consumo.

Los impuestos sobre los actos, son aquellos que recaen sobre las operaciones que integran el proceso económico. Los impuestos sobre el consumo, pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias, y se encuentran cuando el gravamen se establece debido a la realización de la última fase del proceso económico que se está gravando; cuando se llevan a cabo las operaciones destinadas al consumo.

Las ventajas de los impuestos directos, son las siguientes: son los de mayor productividad para el Estado guatemalteco; afectan a la mayoría de la ciudadanía guatemalteca en la medida de sus posibilidades, estableciéndose con ellos una relativa uniformidad y universalidad; debido a su flexibilidad, le permiten al Estado guatemalteco aumentarlos sin mayor oposición del contribuyente.

³⁴ Berlini. **Ob. Cit.**, pág. 54.

Las desventajas de los impuestos directos, son las siguientes: indeterminación que no permite el conocimiento de la persona que ha de satisfacerlos; fomentan la traslación como resultado, y los paga el consumidor final; no permiten un efectivo control sobre los contribuyentes y no son justos debido a que lesionan a la mayoría de la sociedad.

b) Tasas: son el ingreso monetario, que es recibido mediante el Estado guatemalteco o un ente de carácter público en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga; al mismo tiempo que beneficia a la sociedad en general.

El Artículo 12 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula que el arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

“Tasa es una exacción pagadera por el particular que se usa y se beneficia especialmente de un servicio o de una cosa pública. Es el pago, del beneficio concretamente recibido de la administración”.³⁵

Sus características son las siguientes:

- El servicio debe ser prestado a petición del usuario.

³⁵ Ibid, pág. 89.



- El servicio lo tiene que prestar el Estado guatemalteco, a sus dependencias descentralizadas autónomas o la municipalidad.
- El cobro tiene que fundamentarse en una ley formal, aprobada por el Congreso de la República de Guatemala.
- La prestación tiene que ser proporcional y equitativa. Ello, quiere decir que la prestación debe guardar proporción con el costo que tenga el servicio que se llegue a prestar.

Los elementos de las tasas son:

- La tasa, consiste en un ingreso monetario percibido por el Estado o un ente de carácter público.
- Es recibida por el Estado, en pago de un servicio especial y divisible.
- La tasa debe ser pagada de forma directa, por quienes reciben el servicio.

La división de las tasas, es la siguiente: por otorgamiento de documentos públicos, por servicio de instrucción pública, por servicio de energía eléctrica pública, por servicio de transporte, por servicio de correos, por servicio de publicaciones, por registro de propiedades, por peaje y por licencia de conducir.



La clasificación de las tasas es la siguiente:

- Fijas: son las que no varían su monto, permanecen invariables y se aplican de forma constante en los servicios administrativos; en los cuales por las finalidades perseguidas no se toma en consideración su naturaleza jurídica.

- Variables: varían de conformidad a los criterios que se toman en consideración para mediar los coeficientes de las ventajas, del costo, del poder contributivo o de la clase social a la que pertenece el consumidor del servicio. En las mismas, se puede tener en consideración la extensión de una transmisión en los registros públicos, en relación al valor de la operación o la duración de una publicación.

- c) Contribuciones especiales: son las contraprestaciones que el Estado se encarga de establecer de forma unilateral, y con carácter de obligatoriedad a uno o varios sectores de la población guatemalteca, con la finalidad de atender de manera parcial el costo de una obra o servicio de interés general; y que se traducen en un beneficio manifiesto a quien se presta.

El Artículo 13 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula que las contribuciones especiales, son los tributos que tienen como determinante el hecho generador, los beneficios directos para el contribuyente y derivados de la realización de obras públicas o de servicios públicos.



“La contribución especial, es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general; y que beneficia de forma específica”.³⁶

Sus características son las siguientes:

- Es obligatoria, debido a que es impuesta por el Estado guatemalteco, a los organismos públicos que se encuentran autorizados.
- La contribución especial es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato, debido a que es posible la distribución del costo o de la obra por que se conoce claramente quienes son los mayormente beneficiados con ella.
- Es una figura jurídica tributaria debido a que el Estado la impone con el carácter obligatorio de los particulares.
- Se paga por el equivalente del beneficio que haya sido obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir que la contribución especial, se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben; con motivo de la prestación de este servicio.

³⁶ Giuliani. **Ob. Cit.**, pág. 124.

- Es una figura jurídica tributaria, debido a que el Estado la impone con el carácter obligatorio de los particulares.

Su clasificación es la siguiente:

- Contribución por mejora: “Es una contribución proporcional al beneficio especificado, derivado y destinado a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común”.³⁷

Es la establecida, para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación el gasto total; y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado.

- Contribución por seguridad social: “Es la prestación acerca del patrono y trabajadores integrantes de los grupos beneficiarios, destinada a la financiación del servicio de previsión”.³⁸

En las contribuciones, el contribuyente percibe de forma directa el beneficio en la obra en la cual tiene que dar su aporte, y ello las diferencia del impuesto en el cual los beneficios no se observan en una obra determinada; debido a que el Estado lo emplea en las prioritarias pero de beneficio general que crea conveniente.

³⁷ **ibid**, pág. 145.

³⁸ **ibid**, pág. 178.





CAPÍTULO IV

4. La distribución de la potestad normativa tributaria para la determinación de las bases de la recaudación del poder público y tributario

Es esencial el análisis jurídico y dogmático de la distribución de la potestad normativa tributaria, para la determinación de las bases de la recaudación del poder público y tributario en la sociedad guatemalteca.

La potestad normativa tributaria, significa por un lado, supremacía, y por otro; sujeción. O sea, la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos que se encuentra ubicada en un plano inferior.

La potestad tributaria, permite obtener de forma coactiva las prestaciones pecuniarias de los individuos; y requiere el cumplimiento de los deberes necesarios para conseguir esa obtención. Pero, la misma no es un derecho de crédito contra un deudor determinado, ni tampoco un derecho a exigir prestaciones formales. Por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada; sino un estado de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Ese estado, significa un sometimiento de esas personas a las normas tributarias del Estado; pero ello no entraña un deber tributario sino sencillamente un estado de sujeción.



4.1. Definición de potestad tributaria

“Potestad tributaria es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su jurisdicción”.³⁹

“La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria, en donde importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen las erogaciones; que implican el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”.⁴⁰

4.2. Importancia

Cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá obligados a dar; hacer o no hacer.

Mientras ello no ocurra, y la potestad tributaria se mantenga dentro del plano abstracto como mera facultad, el Estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto, o sea; a un conglomerado de sujetos indeterminados.

³⁹ De la Garza, Sergio Fernando. **Derecho financiero mexicano**, pág. 79.

⁴⁰ **Ibid**, pág. 167.



4.3. Características

Sus características son las siguientes:

- a) **Carácter originario:** debido a que el poder tributario corresponde a todo el Estado desde el punto en que posee la soberanía política, como consecuencia posee la soberanía tributaria. El Estado es, pues el titular del poder tributario.
- b) **Carácter irrenunciable:** debido a que el poder tributario se manifiesta en la ley y por ende, el Estado no puede desprenderse de esta potestad, debido a que perdería con ello un atributo especial; deja de ser un Estado soberano.
- c) **Indelegable:** el Estado no puede traspasar, delegar o ceder a otro Estado y ente extraño al Estado mismo, su atributo de dictar leyes tributarias; tal como sucede en Guatemala.
- d) **Imprescriptible:** el poder tributario no prescribe con el paso del tiempo, y por ende no puede ser tomado en consideración que el ente público; haya hecho dejación de su derecho por no haberlo ejercido. Otra cosa, consiste en la prescripción de los tributos, derechos o acciones, por no haber cobrado el tributo; por ello se considera que son de carácter permanente.

- e) **Carácter legal:** el poder tributario se establece en normas legislativas de carácter constitucional, y por ello se determina el otorgamiento del poder tributario en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, para que se puedan decretar impuestos ordinarios y extraordinarios; arbitrios y contribuciones especiales.

- f) **Limitado:** la potestad tributaria, está limitada por diversos principios y preceptos de carácter constitucional.

4.4. Importancia

Paralelamente al poder o potestad tributaria se encuentra la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se le denomina competencia tributaria. El poder o potestad tributaria es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido, pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad, o sea la competencia tributaria, si puede transferirse y otorgarse a personas o entes paraestatales o privados; para hacer efectiva la prestación.

La competencia tributaria consiste, en la facultad de realizar la aplicación concreta a la norma por parte de la autoridad administrativa, la cual puede transferirse a entes privados; para la recaudación del tributo cuando se ha producido un hecho generador.



4.5. Limitaciones

La potestad normativa tributaria no es onímoda, sino que se encuentra limitada en los modernos Estados de derecho. En su origen, el tributo significó la imposición del Estado frente al particular y aún siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los consejos del reino; a las representaciones corporativas e inclusive a las asambleas populares.

El cambio fundamental, ocurre cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de los particulares resolviendo que la potestad tributaria solamente puede ejercerse mediante la ley.

Entonces, la potestad tributaria se transforma en la facultad estatal de crear unilateralmente tributos y se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas; que crean tributos y posibilitan con su cobro a los obligados.

Las cláusulas constitucionales, no solamente limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a los tributos, sino que también lo hacen de manera indirecta; en cuanto garantizan otros derechos.

“El poder tributario, poder fiscal, potestad tributaria o poder de imposición, en los Estados modernos que rigen su vida por sus Constituciones, y de conformidad al sistema de la división de poderes, es atribuido de manera exclusiva al poder legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o

situaciones son los que al producirse en la realidad; generan para los particulares la obligación del pago de las contribuciones”.⁴¹

En el caso concreto de Guatemala, la potestad tributaria se ejerce por el Organismo Legislativo, cuando expide las leyes tributarias y corresponde al Organismo Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, la determinación o comprobación de cuando se han producido en realidad los hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones; señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han llevado a cabo efectivamente se encuentran ajustadas a la ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, dentro de los preceptos específicamente referidos a los tributos que limitan de forma directa la potestad tributaria se encuentra el principio de legalidad, el principio de reserva de ley, el principio de capacidad de pago y dentro de los principios que limitan la potestad tributaria de manera indirecta se encuentra el de la libertad e igualdad, la libertad de acción, derecho de defensa y el derecho a que no hay prisión por deuda.

4.6. Finalización de la potestad normativa tributaria

La potestad o poder tributario, concluye en el momento en que comienza la vigencia de la ley tributaria, debido a que a partir de ese momento el Estado al igual que cualquier ciudadano se encuentra en la misma situación jurídica, ya que no tiene preeminencia alguna sobre ninguna persona a quién se aplique la ley.

⁴¹ Figueroa Velasco, **Patricio. Manual de derecho tributario**, pág. 134.



El Estado guatemalteco y el ciudadano contribuyente, tienen los mismos derechos y obligaciones establecidos en la ley; desde que inicia su vigencia.

La potestad tributaria, se agota con la creación de la ley y la actividad administrativa de las contribuciones que carece de la denotación de potestad, en virtud de que no existe una relación de poder, sino un sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo; como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

4.7. Clases de potestad normativa tributaria

El poder tributario o potestad tributaria, puede ser originario o delegado. Es originario, cuando nace originalmente de la Constitución Política de la República de Guatemala, y por ende no se recibe de ninguna otra entidad; y es delegado, cuando la entidad política lo posee debido a que le ha sido transmitido a su vez por otra entidad que tiene poder originario.

4.8. Relación jurídica tributaria

La potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al llevarse a cabo; generándose un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.



Esa relación que se genera, al darse la situación concreta prevista por la norma legal es la relación jurídica, en la cual cuando su materia se refiere al fenómeno tributario.

Se conoce con el nombre de relación jurídica tributaria, o sea que la realización de diversos supuestos establecidos en las leyes dan origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto al cumplimiento prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar.

A esas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora que tiene derecho a exigir la prestación y otra el deudor que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar; se denominan relaciones jurídicas tributarias.

La relación jurídica tributaria, consiste en un vínculo que une a diversos sujetos en relación a la generación de consecuencias jurídicas relativas al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

“La relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico, regulado por normas tributarias, nacido en virtud de acto de imposición legítimo dictado por funcionario competente, y por el que se liga a la administración fiscal con uno de sus administrados”.⁴²

⁴² *Ibid*, pág. 145.

“Relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico 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”.⁴³

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala no la define como relación jurídica tributaria sino como obligación tributaria y en su Artículo 14 preceptúa: “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

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

4.9. Análisis jurídico y dogmático de la potestad normativa tributaria y de la recaudación del poder público y tributario guatemalteco

Es fundamental explicar los fundamentos jurídicos que informan la potestad normativa tributaria, que permite la determinación de las bases de la recaudación del poder público tributario.

La potestad tributaria, se expresa en la norma suprema con la facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón a su poder de imperio y se

⁴³ *Ibid*, pág. 198.



ejerce cuando el Congreso de la República establece impuestos mediante una ley, que se encargará de la vinculación individual a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Esa potestad normativa tributaria, se ejerce de forma discrecional mediante el órgano legislativo, dentro de los límites establecidos mediante la Constitución Política de la República. Ese poder se caracteriza por la emisión de leyes, en donde los sujetos destinatarios quedan supeditados a los preceptos legales regulados, para así hacer efectivo su cumplimiento.

En el mandato legal, se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan con sujeción a lo regulado legalmente; de conformidad con su competencia tributaria.

Cuando se señala la potestad tributaria, es en lo relacionado a la fuerza que emana de la misma soberanía del Estado guatemalteco, en cuanto que al referirse a la competencia tributaria se está haciendo alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos estatales.

El establecimiento de un tributo, no solamente tiene que seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución Política, sino que también tiene que encargarse de respetar las garantías del gobernado, pues de no ser de esa forma, el contribuyente puede promover acciones constitucionales de amparo, para dejar de esa forma sin eficacia un tributo que haya nacido del orden establecido por la Constitución.

En materia tributaria, el punto de partida para la determinación de la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación de vigencia, de forma que solamente pueden generarse efectos jurídicos de acuerdo a lo dispuesto en la norma tributaria en el momento en que el hecho generador se llevó a cabo.

La garantía de legalidad incluye dos aspectos fundamentales, siendo los mismos: el establecimiento de las contribuciones y la actuación de las autoridades. En relación al establecimiento de las contribuciones, se establece claramente la obligación de los ciudadanos y ciudadanas guatemaltecas de prestar su contribución para hacer efectivos los gastos públicos de forma proporcional y equitativa de conformidad a la normativa legal, lo que significa que solamente la ley formal y materialmente tomada en consideración, puede ser impuesta y ello es lo que permite la aplicación del aforismo *nullum tributum sine lege*.

Ese precedente, lleva a la consideración clara del principio de reserva de la ley en virtud de cual las contribuciones solamente pueden ser determinadas por una norma generada, la cual puede encargarse de la regulación de los elementos que le integran.

En materia tributaria, el derecho de petición es una facultad que todo individuo tiene para llevar a cabo la solicitud de intervención de las autoridades fiscales a fin de que se cumpla con las leyes fiscales. Cuando el Estado ejerce su derecho de petición, la autoridad tiene que encargarse de la emisión de un acuerdo escrito en respuesta a la petición que le fue presentada.



La proporcionalidad de las contribuciones, se encuentra prevista en la norma constitucional; en donde se establece la obligación de contribuir de esa forma a los gastos públicos. En el mismo dispositivo, se hace referencia a la equidad en la imposición.

La idea de proporcionalidad, necesariamente tiene que encontrarse referida a un todo del que la contribución forma parte y de esa forma se determina que esa proporcionalidad tiene que identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica que tengan, y ello significa una idea mayormente amplia y que no necesariamente coincide con la necesidad de participar en el sufragio de los gastos públicos, debido a que tiene que entenderse que la capacidad económica plantea un panorama bien amplio de todos los elementos, con la finalidad de fijar la parte en la que el individuo puede tener participación para la cobertura de los gastos públicos.

La equidad, se identifica con el impacto del gravamen, el cual debe ser igual para todas las personas que se encuentran colocadas en la misma circunstancia contributiva. Ello, permite reiterar que la equidad resulta la justicia en un caso concreto.

A partir de ello, se puede establecer que la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de la creación, modificación, derogación, y supresión de tributos.

Esa potestad, no es irrestricta, no es ilimitada, sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos constitucionalmente, de forma que a quien se le otorga la



potestad anotada, se encuentra obligado al cumplimiento de esos límites para el ejercicio de la misma y su legítimo cumplimiento.

La potestad normativa tributaria que permite la determinación de las bases de la recaudación del poder público tributario, se fundamenta en el principio de legalidad, el de proporcionalidad y el de igualdad, en donde el tributo debe cumplir las condiciones jurídicas para que sea válido y obligue al contribuyente, de lo contrario este puede acudir en acción inconstitucional de amparo; para que se le restauren sus derechos si fueron quebrantados.





CONCLUSIONES

1. La limitación de la potestad normativa tributaria que los preceptos constitucionales consagran es la potestad tributaria y la misma no se ejerce de forma íntegra mediante la normativa legal guatemalteca en relación a los principios de legalidad y reserva y ello no permite la existencia de una garantía formal de competencia; en cuanto al órgano productor de la norma y en relación a la forma de su emisión.
2. El ejercicio de la potestad normativa tributaria guatemalteca, no se ajusta a los lineamientos señalados constitucionalmente, tanto por lo que es referente al establecimiento de los tributos como también para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, siendo ello una clara restricción a la potestad tributaria del Estado guatemalteco.
3. La falta de cumplimiento del deber de pago de los tributos correspondientes y del soporte equitativo de las cargas establecidas legalmente, para el sostenimiento de los servicios públicos, no ha permitido la existencia de efectos positivos de las normas tributarias de conformidad con el Código Tributario y con la Constitución Política de la República en materia tributaria.
4. La potestad tributaria se expresa en la norma suprema constitucional, pero no se aplica de forma que el Estado guatemalteco imponga tributos, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el



órgano correspondiente, o sea el Congreso de la República de Guatemala establece los tributos en una ley; que vincula a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria.

5. No existe un claro establecimiento de la distribución de la potestad normativa tributaria y de la determinación de las bases de la recaudación del poder público y tributario en Guatemala, que permita que se indiquen los fundamentos jurídicos constitucionales de donde emana el poder tributario del Estado guatemalteco; y los órganos a quienes se les atribuye de forma expresa.



RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), debe señalar la limitación de la potestad normativa tributaria relacionada a que los preceptos constitucionales consagran la potestad tributaria, pero ello no se ejerce en la actualidad íntegramente en relación a los principios de legalidad y reserva para que pueda existir una garantía formal de competencia en relación al órgano productor de la norma y a su forma de emisión.
2. La Contraloría General de Cuentas, tiene que señalar la importancia de la potestad normativa tributaria, para que se ajuste a los lineamientos señalados en la Constitución, en relación a la imposición de los tributos y a la actuación de las autoridades al aplicar la ley y evitar con ello restricciones a la potestad tributaria del Estado guatemalteco.
3. El Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), debe indicar la falta de cumplimiento del deber de pago de la tributación y la inexistencia de un soporte justo de las cargas, que tienen que establecerse para sostener los servicios públicos y ello no permite la presencia de efectos positivos de normas tributarias y acordes al Código Tributario y a la Constitución Política de la República guatemalteca.
4. Que el gobierno de Guatemala, señale que la potestad normativa tributaria debe expresar la norma constitucional, para aplicarla de forma que se impongan



tributos estatalmente para que ello sea inherente al Estado con motivo de su poder de imperio y se pueda ejercer cuando el Congreso de la República de Guatemala establezca los tributos en la ley para vincularlos a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria en el país.

5. Que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se encargue de determinar la importancia de establecer la distribución de la potestad normativa tributaria, para determinar las bases de la recaudación del poder público y tributario en el país, para así permitir que se señalen los fundamentos jurídicos constitucionales de donde emana el poder tributario del Estado; y los órganos a quienes se les tiene que atribuir expresamente.



BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo. **Derecho fiscal**. México, D.F.: Ed. Temis, 1987.
- BERLINI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ariel, 1984.
- CALVO ORTEGA, Rafael. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Ed. Orión, 2006.
- DE LA GARZA, Sergio Fernando. **Derecho financiero mexicano**. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1996.
- FIGUEROA VELASCO, Patricio. **Manual de derecho tributario**. Santiago, Chile: Ed. Jurídica de Chile, 1997.
- GARZA, Servando. **Las garantías constitucionales en el derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Cultural, 1989.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1993.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abellido Perrot, 1996.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Thomson, 2002.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1982.
- VÁLDEZ, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1996.



VARGAS LUNA, Roberto. **Obligación tributaria**. México, D.F.: Ed. Jurídica, 1995.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1994.

Legislación:

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

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

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

Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto número 114-97 del Congreso de la República de Guatemala, 1997.

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

Ley Orgánica del Presupuesto. Decreto número 1-98 del Congreso de la República, 1998.

Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Decreto número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

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