

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"EL DERECHO TRIBUTARIO Y SUS DIFERENTES CONCEPCIONES DOCTRINARIAS"
TESIS DE GRADO

KARLA RENEE CARRERA ORTIZ
CARNET 22331-08

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, NOVIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"EL DERECHO TRIBUTARIO Y SUS DIFERENTES CONCEPCIONES DOCTRINARIAS"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
KARLA RENEE CARRERA ORTIZ

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, NOVIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

LIC. CAROL ANGELICA QUIROS ORTIZ

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

LIC. JOSÉ GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO



SOLUCIONES JURIDICAS
ABOGADOS & NOTARIOS

Guatemala, 17 de marzo de 2014

Señores Miembros del Consejo de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar

Honorable Consejo:

Me es grato dirigirme a ustedes con el objeto de manifestarles que en virtud de la disposición por medio de la cual se me nombró asesora del trabajo de tesis de la estudiante **Karla Renée Carrera Ortiz**, titulado **“El Derecho Tributario y sus diferentes concepciones doctrinarias”** y habiendo efectuado la revisión correspondiente, procedo a emitir **DICTAMEN FAVORABLE** con relación al mismo.

El Trabajo realizado por la estudiante **Carrera Ortiz**, constituye un estudio amplio, serio y riguroso en torno al Derecho Tributario con énfasis en su fundamento doctrinario y realizándose un análisis comparativo con los países del entorno centroamericano, España y México, entre otros, con el fin de integrar posteriormente el trabajo en el Manual de Derecho Tributario.

Sin otro particular, aprovecho para suscribirme de ustedes.

Atentamente,



MSc. Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria

Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria

JOSÉ GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 6 de mayo de 2014

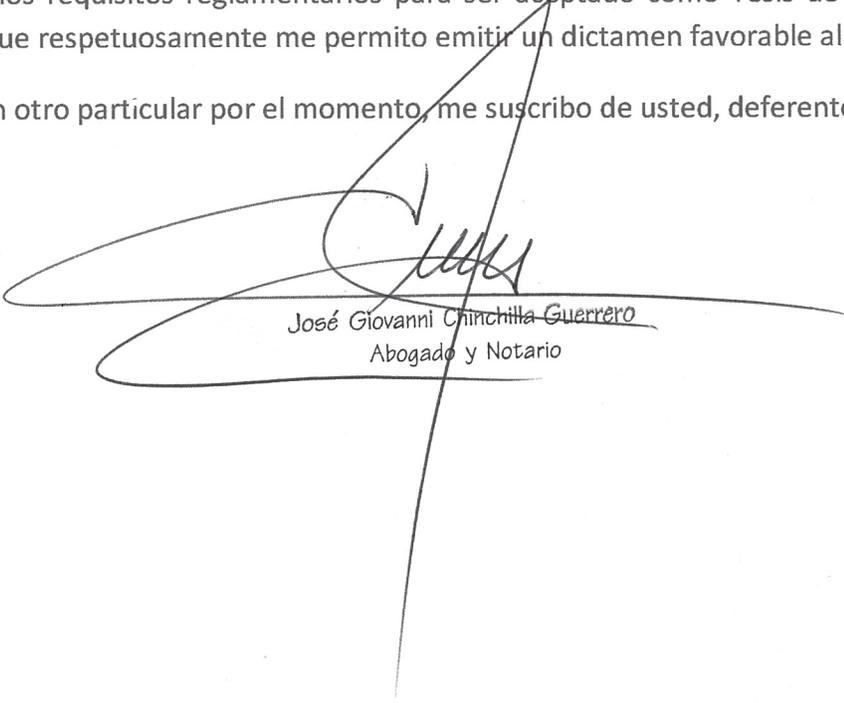
Doctor
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Estimado Doctor:

Como Revisor de Fondo de la tesis de la estudiante KARLA RENEE CARRERA ORTIZ, denominada "*El Derecho Tributario y sus diferentes concepciones doctrinarias*", me permito con rendir mi Dictamen, manifestándole a usted lo siguiente:

Al efectuar la Revisión de Fondo requerida, me permití establecer que la señorita Karla Renee Carrera Ortiz, desarrolló el tema siguiendo el Instructivo aprobado para el efecto por el Consejo de la Facultad, por lo que estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios para ser aceptado como Tesis de Graduación, de manera que respetuosamente me permito emitir un dictamen favorable al mismo.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, deferentemente,



José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario



Universidad
Rafael Landívar

Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

No. 071-2014

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante KARLA RENEE CARRERA ORTIZ, Carnet 22331-08 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07675-2014 de fecha 6 de mayo de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"EL DERECHO TRIBUTARIO Y SUS DIFERENTES CONCEPCIONES DOCTRINARIAS"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 26 días del mes de noviembre del año 2015.



MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



Dedicatoria

A Dios: Por permitirme lograr mis sueños y alcanzar la culminación de mi carrera Universitaria como Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

A mis Padres: Por su apoyo incondicional y por su paciencia ya que sin ellos nada hubiera sido posible, por ser los mejores papas del mundo y por ser un gran ejemplo para cada día querer ser una mejor persona.

A mis Hermanas y Cuñados: Ya que siempre me han apoyado en cada sueño que he tenido dándome el amor incondicional.

A mis Abuelos: ya que siempre creyeron en mis sueños, a mama Queta y a papa Pancho porque para ellos siempre fui su Licenciada lechuguita y a mi abuelo Obdulio y Marcelina por creer en mi estando seguros que iba a alcanzar mis sueños.

Resumen Ejecutivo

El Presente documento titulado El Derecho Tributario, es un estudio investigativo el cual busca profundizar sobre la definición del derecho Tributario, analizando las diferentes concepciones doctrinarias, determinando cual es la relación del Derecho Tributario con las otras ramas del Derecho, así como las diferentes posturas relacionadas con su autonomía, a fin de establecer si es una rama autónoma del derecho y cuáles son sus límites.

Por lo que a través del presente trabajo de investigación se hace un análisis del Derecho Tributario, donde se presentan varias concepciones que lo definen como el conjunto de normas jurídicas que regulan la obligación tributaria, la actividad financiera del Estado y la relación de estas con los particulares, concepto dentro del cual se pueden identificar elementos del Derecho Financiero y el Derecho Fiscal, por lo cual es necesario delimitar su alcance y su campo de estudio.

Índice

Introducción	5
Capítulo I Actividad Financiera del Estado.....	7
1. Concepto	7
1.2. Naturaleza de la Actividad Financiera del Estado	9
Capítulo II Derecho Financiero	15
2.1. Concepto	15
2.2 Ramas del Derecho Financiero.	18
2.2.1. Derecho Presupuestario.....	18
Capítulo III Derecho Fiscal	21
3. Concepto	21
3.1 Autonomía del Derecho Fiscal.....	24
3.2. Relación con otras Ramas del Derecho	25
Capítulo IV Derecho Tributario	28
4. Antecedentes del Derecho Tributario	28
4.1 Parte General.....	28
4.2. Antecedentes en Guatemala.....	32
4.3 Terminología:.....	38
4.4 Encuadramiento del Derecho Tributario dentro de las disciplinas jurídicas.....	38
4.5. Concepto.	39
4.6. Objeto del Derecho Tributario.....	43
4.7 Naturaleza del Derecho Tributario.....	45
4.8. La División del Derecho Tributario:.....	46
4.8.1. Derecho Tributario, Parte General y Parte Especial:	46
4.8.1.1. Parte General:	46
4.8.1.2. Parte Especial:	47
4.8.2. Derecho Tributario Sustantivo o Material:.....	48
4.8.3. Derecho Tributario Formal:	49
4.9. Relación con las distintas Ramas del Derecho:	50

4.9.1 Con el Derecho Civil:	50
4.9.2. Derecho Mercantil:	51
4.9.3. Derecho Constitucional:	52
4.9.4 Derecho Penal:	53
4.9.5 Derecho Internacional:	54
4.9.6 Derecho Administrativo:	55
4.9.7. Derecho Procesal:.....	56
4.9.8 Derecho Financiero	57
4.10. Autonomía	59
4.10.1. Definición	59
4.10.2 Diferentes posturas sobre la Autonomía en el Derecho Tributario	60
4.10.3 Tipos de Autonomía del Derecho Tributario:	62
4.10.3.1 Autonomía Científica	62
4.10.3.2 Autonomía Estructural	63
4.10.3.3 Autonomía Didáctica	64
4.10.3.4 Autonomía Legislativa	65
4.10.3.5 Autonomía Dogmática o Conceptual.....	65
4.10.3.6 Autonomía Teleológica.....	66
4.10.3.7 Autonomía Orgánica.....	67
4.11. Límites.....	68
Capitulo V Derecho Financiero, Fiscal y Tributario.	71
5.1. Diferenciación	71
Capítulo VI 6. Análisis y Discusión de Resultados.....	78
6.1 Actividad Financiera	78
6.2. Derecho Financiero	81
6.3. Derecho Fiscal.....	83
6.4. Derecho Tributario	85
Conclusiones	90
Recomendaciones.....	92
Referencias Bibliográficas	93

Abreviaturas

a.C. – antes de Cristo

d.C. – después de Cristo

ICEFI – Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.

Introducción

El Presente trabajo de investigación busca estudiar ampliamente lo que es el Derecho Tributario incluyendo un análisis de las diferentes corrientes del Derecho Tributario, así como su relación con las diferentes ramas del Derecho, a efecto de explicar su autonomía y límites, desde un punto de vista doctrinario, para darle a conocer al lector las diversas ideas y conocimientos.

Al inicio de esta tesis se exponen aquellos actos contemplados en la ley, como parte de las funciones de las entidades estatales, las que realizan con el objeto de recaudar fondos o recursos económicos, para cumplir con sus fines, pero tomando en cuenta la fiscalización y organización donde el régimen financiero coadyuve a la correcta administración de los ingresos percibidos y aquellos egresos dentro del presupuesto público que llevan al funcionamiento idóneo del Estado para cumplir con sus necesidades, esto haciendo referencia a la definición de la Actividad Financiera.

Lo anterior es importante pues de la Actividad Financiera depende el cobro de los tributos y a la vez ayuda a entender su relación con el Derecho Tributario, tema principal dentro de esta investigación.

Ocupan una parte fundamental dentro de este trabajo, el Derecho Financiero y el Derecho Fiscal, ya que existen teorías y definiciones donde las consideran junto con el Derecho Tributario como sinónimos, pero esto es importante aclararlo, ya que no son sinónimos pero si se complementan entre sí, primero porque el Derecho Financiero comprende el conjunto de normas jurídicas pertenecientes al Derecho Público, regulando el cobro, manejo y utilización de los fondos recibidos por el Estado, para invertirlo de la mejor manera posible, y en segundo lugar el Derecho Fiscal es el conjunto de normas derivadas del Derecho Público, las cuales regulan el cuidado y administración de los recursos pretendidos por el Estado por los particulares, para tener una relación armoniosa entre ambos.

Por lo anterior, la presente tesis pretende exponer varios puntos de vista para demostrar la importancia de la definición del Derecho Tributario, y su relación con las diferentes ramas del Derecho, garantizando un mejor funcionamiento del mismo, ya que este es la rama del Derecho Público, la cual posee un conjunto de normas jurídicas, que tienen como fin la recaudación de todas las contribuciones de los particulares o contribuyentes, las cuales son impuestas por el Estado a través de las leyes, obligando al fisco a regular dicha recaudación de contribuciones para el mejoramiento de la sociedad.

Por lo que al final de la presente investigación se hace un análisis de varias definiciones siendo las principales la Actividad Financiera del Estado, Derecho Financiero, Derecho Fiscal y la más importante, la del Derecho Tributario para llegar a la correcta definición de éste, donde se esclarecerá el problema de cómo debe entenderse, y la relación con las demás ramas del Derecho, aclarando que es una rama independiente y que va a incluir las demás ramas del Derecho para su mejor entendimiento y aplicación dentro del mundo jurídico.

“El Derecho Tributario y sus diferentes concepciones doctrinarias”

Capítulo I

Actividad Financiera del Estado

1. Concepto

Al referirse a la Actividad Financiera del Estado el autor **José Luis Zavala Ortiz** indica que se determina por *“la extensión de las actividades que desarrolla, precisa de medios financieros con los cuales procurarse en el mercado, los bienes y servicios que va utilizar. Asimismo, no hay actividad que se realice por el Estado en que no se produzca un gasto y por ello, debe necesariamente obtener ingresos”*.¹ Señalando a su vez que la disciplina de las finanzas públicas estudia la actividad financiera del Estado, ya que *“es la que se utiliza para procurar los ingresos y realizar gastos, y tiene como base un presupuesto que le permita darle intencionalidad económica.”*²

Por lo que se puede establecer que la Actividad Financiera del Estado se encuentra regulado por un conjunto de normas las cuales se encargan de la recaudación, administración y erogación de los medios económicos, que van a ser de gran utilidad para la vida de los entes públicos. De igual manera existe otra función de la Actividad Financiera del Estado la cual es la obtención de los ingresos o recursos, lo cual se logra por medio de los tributos, y se encuentra regulado por las normas jurídicas tributarias o financieras.

El autor **Alberto Pacci Cárdenas** determina que la Actividad Financiera es *“el conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus*

¹ Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*, Chile: Editorial Jurídica Conosur, 1998, Página 6.

² *Loc. cit.*

fines, por lo que tiene que ver con una serie de entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de los organismos públicos. Estos recursos obtenidos por el Estado tienen un beneficiario único que es la propia sociedad porque es favor de ella, de la colectividad integrada por personas o entidades nacionales o extranjeras, que son destinados los gastos públicos”³.

No coincidiendo con las anteriores definiciones, el autor **Fernando Sainz de Bujanda** expone sobre la Actividad Financiera y el Derecho Financiero que es *“aquella acción del Estado la cual se encuentra dirigida a la obtención e inversión de los medios económicos, que tienen como fin el sostenimiento de los servicios públicos. Por lo que en consecuencia se puede determinar que el Derecho objetivo que regula la actividad financiera del Estado es el Derecho Financiero”*.⁴

Por su parte, **Raúl Antonio Chicas Hernández** determina que en Guatemala la Actividad Financiera le corresponde *“cuando se trata de Tributos a la Superintendencia de la Administración Tributaria, quien controla, recauda y fiscaliza los tributos, y al Ministerio de Finanzas Públicas que le corresponde recaudar, administrar, controlar y fiscalizar rentas e ingresos que debe percibir el Gobierno de conformidad con la ley”*.⁵

El autor **Ignacio Blanco Ramos** al definir que es la actividad financiera determina que es *“un tipo especial del fenómeno económico general, consistente en la satisfacción de las necesidades humanas (públicas o no) mediante la obtención de los medios materiales precisos para ello, por lo que el ciclo financiero, comienza en el momento de que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causara cumplir su deber de atender*

³ Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Introducción Al Derecho Tributario*, Perú, Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann, Página 7.

⁴ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, España, Editorial Instituto de Estudios políticos, 1962, Pagina 28.

⁵ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Apuntes de Derecho Tributario y legislación*, Guatemala, Editorial Universidad de San Carlos, 1992, Página 2

*a las necesidades publicas. Termina cuando el ingreso publico se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad”.*⁶

Por otro lado el autor **Francisco Cárdenas Elizondo** define la Actividad Financiera del Estado como aquella que puede nacer, crecer y perpetuarse sin el apoyo de una finanza, ya que tienen inherente a su naturaleza el que no puede subsistir sin una actividad financiera, por lo que el Estado determina varias funciones indispensables para que se cumplan las fines, por lo que requiere de medios que permitan cubrir los gastos que son de beneficio colectivo, por lo que el estado crea una actividad la cual permite apropiarse de dichos recursos y así poder cubrir dichas necesidades.

Concluyendo con lo expuesto la Actividad Financiera es el conjunto de acciones que realiza el Estado para obtener recursos, administrando y repartiendo fondos. Dichos fondos serán utilizados para el cumplimiento de las funciones administrativas del Estado, así como para cubrir las necesidades de la sociedad. Todo lo anterior debe de estar regulado por el Derecho, es por ello que existe el Derecho Financiero como un conjunto de normas y procedimientos que regulan la Actividad Financiera del Estado.

1.2. Naturaleza de la Actividad Financiera del Estado

Existen varias teorías sobre la naturaleza de la Actividad Financiera del Estado que a través de los años se han formulado, pero nunca se han podido unificar dichas teorías ya que existen posturas en las que se establece que es eminentemente económica, otros dicen que es política y existen quienes afirman que es social o jurídica.

Como hace mención el autor **Mauricio Plazas Vega**, determina que existen varios aspectos, respecto a la Naturaleza de la Actividad Financiera, proponiendo varios campos para su definición: *“un factor de prolongada discusión que permite hallar, en los diversos textos, posiciones*

⁶ Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho Tributario*, España, Editorial Ariel, 1976, Segunda Edición, página 5.

contradictorias aun en lo que atañe a la alineación de un mismo autor en corrientes aparentemente opuestas".⁷

A su vez el autor **Álvaro Rodríguez Bereijo**, determina que existe cierta duda en cuanto al elemento que predomina dentro de la Naturaleza de la Actividad Financiera, diciendo que: *"El concepto de actividad financiera es un concepto encrucijado, ya que en él convergen múltiples aspectos políticos, sociológicos, económicos, jurídicos, etcétera"*.⁸

Por lo que es de gran importancia para entender a la Naturaleza de la Actividad Financiera, destacar diferentes teorías:

1.2.1. Teoría Económica

Según el autor **Raúl Antonio Chicas Hernández** establece, que existe la teoría del Criterio Económico, *"en donde algunos autores entre los que se encuentra Adam Smith, David Ricardo y Stuart Mill, de la escuela clásica, consideraron que la actividad financiera del Estado pertenece a la etapa económica de consumo, al estimar que el fenómeno financiero representa en definitiva un acto de consumo colectivo y público al que llegan a calificar como consumo improductivo de riqueza, porque la acción del Estado al intensificar la presión tributaria, sustrae de los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes y como actividad que realiza el estado en el gasto público, no produce nuevos bienes, ni riqueza, dicha actividad tiene que ser calificada como consumo improductivo"*.⁹

Por otro lado uno de los principales seguidores de esta teoría es el autor **De Viti De Marco**, quien determina que: *"todas las cuestiones financieras hallan su solución en una teoría de la producción y el consumo de bienes públicos, de igual modo que todas las cuestiones de economía privada se encuentran*

⁷ Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo I, Colombia, Editorial Temis, 2006. Pág. 306.

⁸ Rodríguez Bereijo, Alvaro. *Introducción al Derecho Financiero*. España, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, 1975. Pág. 30.

⁹ Chicas Hernández Raúl Antonio, *Op. Cit.* Página 3

*en una teoría de la producción y el consumo de los bienes privados. En vez del individuo que en ésta actúa, aparece el Estado; en vez de la actividad individual, surge la colectiva”.*¹⁰

Tal como señala el autor Carlos Giulliani Fonrouge *“Las explicaciones de tipo económico no son uniformes; coinciden en cuanto consideran la actividad financiera estatal como fenómeno económico, pero difieren en la formulación de las explicaciones”.*¹¹

Por lo tanto no existe unión de criterios de los seguidores de esta teoría tal como se expone anteriormente, poniendo como aspecto principal el económico, estableciendo que es un fenómeno en el cual el Estado interviene, basándose en la teoría de una actividad económica por medio de la producción y consumo de bienes, pero si se desarrolla de esta manera entonces no se diferenciaría de cualquier otra actividad económica, y no se llegaría a una naturaleza de la Actividad Financiera del Estado.

1.2.2. Teoría Sociológica

El autor **Chicas Hernández** expone la Teoría Sociológica determinando que es: *“la que sostiene que el régimen de los tributos y de los gastos públicos, tienen influencia más o menos decisiva sobre grupos sociales que operan dentro del Estado y por los impuestos”.*¹²

Para el autor **De la Garza** el cual sostiene que: *“la actividad financiera tiene también un aspecto sociológico. Este aspecto resulta que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y*

¹⁰ De Marco, De Viti. *First Principles of Public Finance*. Traducción de: Edith Pavlo Marget, Estados Unidos, Editorial Cape, 1950. Pág. 282.

¹¹ Giulliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Volumen I, Argentina, Ediciones Depalma, 1973, Segunda Edición. Pág. 5.

¹² *ibid.*, Página 5.

condicionados por las apetencias y anhelos que laten en los grupos sociales".¹³

Por lo que se puede concluir que la Teoría Sociológica es aquella en la cual el Estado sostiene el régimen de los Tributos y gastos públicos, limitando la Actividad Financiera y omitiendo otros elementos de gran importancia como el jurídico, político y económico de los que se vale el Estado para la satisfacción de las necesidades de la población.

1.2.3. Teoría Jurídica

Uno de los principales exponentes de esta Teoría es el autor **De la Garza** el cual determina que *"la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno -Estado de derecho que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina"*.¹⁴

Segun establece el autor **Alfredo Burato** señala que: *"Toda actividad que se desarrolle en el Estado moderno tiene, por fuerza, que hacerlo dentro del orden jurídico. Es decir que la ley deberá ser marco y por lo tanto fijar los límites de existencia de todo fenómeno de la vida en sociedad. La actividad financiera no puede ni debe ser la excepción"*.¹⁵

Por lo que se puede determinar que el Estado para su buen funcionamiento y para un mejor comportamiento de sus habitantes deben de contar con un cuerpo normativo vigente, que tenga un orden jurídico, donde se pongan los límites de actuar no solo de los habitantes sino del Estado en General para que el Estado tenga un funcionamiento eficaz.

¹³ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. cit.* Pág. 8.

¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. cit.* Pág. 7.

¹⁵ Burato, Alfredo. *Manual de Finanzas Públicas*. Argentina, Editorial Macchi, 1967. Pág. 5.

1.2.4. Teoría Política

Al definir la naturaleza jurídica de la Actividad Financiera del Estado el autor **Chicas Hernández** crea su propio criterio en donde sostiene que *“siendo político el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extra-fiscales), deben aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencial naturaleza política. Por lo que los procedimientos de los cuales se vale el Estado para procurarse recursos, son en su mayor parte coercitivos y están guiados por criterios políticos, así como son políticos los criterios de repartición de la carga tributaria entre los particulares. Los fines políticos que el Estado se propone con su actividad financiera, pues son consecuencia de su propia naturaleza de sujeto activo de las finanzas publicas. Por lo que la actividad financiera es un medio para el cumplimiento de los fines generales del Estado en concurso y en coordinación de sus fines, por lo que desarrolla una acción eminentemente y necesariamente política”*.¹⁶

Segun **Cardenas Elizondo** sostiene que: *“la naturaleza de la actividad financiera es política, porque el sujeto de dicha actividad es, precisamente, el Estado; y por otra parte, porque los fines, los principios de reparto de los gravámenes financieros y los procedimientos utilizados tienen carácter político, toda vez que si con la actividad financiera se satisfacen los fines del Estado, debe aceptarse que esa actividad tenga necesaria y esencialmente una naturaleza política”*.¹⁷

Por otro lado para el Jurista **Norberto J. Godoy**, quien resalta la interdependencia entre los diversos aspectos y se expresa de la siguiente forma: *“El elemento político, que también se da juntamente con los demás aspectos, se encuentra vinculado con las consideraciones axiológicas o de valor que efectúan los órganos del Estado que llevan a cabo las actividades legislativas, ejecutivas y jurisdiccionales, cuando deben crear o modificar las normas jurídicas generales, ya fuere a nivel constitucional (en donde interviene una convención constituyente), legal o reglamentario, o cuando*

¹⁶ *Ibid.*, Página 4

¹⁷ Cárdenas Elizondo, Francisco. *Op. cit.* Pág.13.

*deben interpretar esas normas jurídicas generales para aplicarlas y resolver controversias suscitadas entre partes con disímiles intereses”.*¹⁸

En conclusión la naturaleza de la actividad financiera del Estado se define como aquella en la que el Estado tiene varios fines los cuales tiene que cumplir y para esto utiliza la actividad financiera la cual es el recaudar la carga tributaria de los particulares en la cual como ente supremo pueda satisfacer las necesidades básicas de toda la población, por anterior, la actividad financiera es un medio para cumplir los fines del Estado y se lleva a cabo entre otros por medio de la recaudación de los tributos ya que de esta manera podrá cumplir con todos los objetivos y fines para una convivencia sana en sociedad.

¹⁸ Godoy, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario: Aspectos Esenciales*. Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1992. Pág. 25.

Capítulo II

Derecho Financiero

2.1. Concepto

Al referirse al concepto del Derecho Financiero los autores **Francisco Cárdenas Elizondo**¹⁹ y **Villegas**²⁰ coinciden que es un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, pues el objeto de estudio del Derecho Financiero es la Actividad Financiera, la cual se considera una actividad jurídica.

Por otro lado el autor **Sainz de Bujanda** define el Derecho Financiero como *"la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos"*. Por lo que da una definición más simplificada al considerar al Derecho Financiero como *"el conjunto de las normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público"*.²¹

Ampliando la definición antes mencionada el autor **Villegas** considera que dentro del contenido del Derecho Financiero se encuentran varios elementos con caracteres jurídicos propios, por lo que dicho autor sostiene que:

a. Se debe de regular jurídicamente la figura del presupuesto, ya que este es un instrumento legal el cual autoriza los gastos y prevé los ingresos para que estos sean cubiertos, estableciendo las funciones de las entidades Estatales dentro de la actividad Financiera. Entonces el Derecho Presupuestario, se perfecciona con la ejecución de los gastos y controles correspondientes a cargo del Estado.²²

¹⁹ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1997, Segunda Edición, Página 28.

²⁰ Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Argentina, Ediciones Depalma, 5ta Edición, 1994, Página 119.

²¹ Sainz de Bujanda, Fernando, *Op. Cit.* Pagina 28.

²² Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Página 123.

Entonces el Estado se ve obligado regular jurídicamente el presupuesto, ya que de esta manera se va poder conocer cuáles son las funciones básicas de las entidades Estatales para la recaudación de fondos y así poder determinar el funcionamiento de la Actividad Financiera y establecer de forma clara los gastos que efectuará el Estado para cubrir las necesidades básicas.

b. Otra característica de la definición de Derecho Financiero según **Villegas** “*son las relaciones concernientes a la tributación en general, integran un sector específico denominado derecho tributario*”.²³

c. Como tercer punto relevante, el autor **Villegas** manifiesta que “*la regulación jurídica de la administración del patrimonio del Estado o "gestión patrimonial". Debe destacarse, sin embargo, que la inclusión de este sector jurídico dentro del Derecho Financiero es discutible, puesto que para algunos autores la regulación jurídica de la gestión patrimonial no integra el derecho financiero, sino aquella parte del Derecho Administrativo que disciplina la actividad privada de los entes públicos*”.²⁴

d. **Villegas** continúa manifestando que “*la regulación legal de todo lo atinente al crédito público, que está constituida por todas aquellas normas jurídicas que disciplinan las múltiples relaciones que surgen entre Estado y prestamistas cuando el primero utiliza los recursos provenientes del crédito*”.²⁵

A su vez otros autores que coinciden en su definición son **Mario Pugliese**²⁶ y **Álvaro Rodríguez Bereijo**²⁷, pues definen al Derecho Financiero como aquella disciplina en la cual el Estado se encarga de la recaudación, gestión y la erogación de los medios económicos indispensables para el Estado y sus órganos públicos, para que estos puedan realizar sus actividades y estudio

²³ *Loc. Cit.*

²⁴ *Loc. Cit.*

²⁵ *Loc. Cit.*

²⁶ Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Editorial Porrúa, 1976, Página 154.

²⁷ Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, España, Editorial Tecnos, 1970, página 345.

de las relaciones jurídicas entre los poderes y órganos del Estado, o en la relación entre los contribuyentes y el Estado.

Por otro lado el autor **Hipólito Rosy** determina que el Derecho Financiero es *“la rama del derecho público que estudia y proclama los principios e instituciones jurídicas que deben regir la actividad del ente público, consistente en la dotación dineraria, para atender a las necesidades estatales y las generales del país, la obtención de tales medios dinerarios, su administración e inversión y la realización dineraria de aquellas dotaciones y de estos medios”*.²⁸

El Profesor **Lello Gangemi** define el Derecho Financiero lo hace como, *“una rama del Derecho público que se encarga del estudio de la ordenación jurídica de la hacienda del Estado y de los entes menores y las relaciones jurídicas que las normas hacen surgir, incluyendo la sistematización de los principios jurídicos que se refieren a la actividad financiera”*.²⁹

Por su parte el autor **Luis Huberto Delgadillo Gutiérrez** establece que el Derecho Financiero se encuentra ubicado dentro de *“el marco teórico de las normas jurídicas que regulan las actuaciones del Estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios para consecución de sus fines”*.³⁰

En conclusión, se puede definir al Derecho Financiero como el conjunto de normas jurídicas, principios e instituciones pertenecientes al Derecho Público, que regulan la obtención, manejo y utilización de los fondos recibidos por Estado, para cumplir con las necesidades públicas, y de esa manera invertirlo de la mejor manera, para que tanto las entidades Estatales y los particulares tengan un beneficio en el manejo de los fondos recaudados.

²⁸ Rosy Hipolito, *Instituciones de Derecho Financiero*, España, Librería Bosch, 1959, página 24.

²⁹ Gangemi, Lello. *Tratado de Hacienda Pública*. Editorial de Derecho Financiero, 1964, Pág. 23.

³⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Editorial Limusa, 1998, Página 24.

2.2 Ramas del Derecho Financiero.

2.2.1. Derecho Presupuestario.

Para conocer y entender al Derecho Financiero hay que conocer primero sus ramas, las cuales según el autor **De la Garza**³¹ que coincide con la autora **Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz**³², incluyen el Derecho Presupuestario como el conjunto de normas jurídicas que regulan el desarrollo, aprobación, ejecución y control del presupuesto, de los ingresos y egresos, sobre la rendición de cuentas y responsabilidad de los funcionarios del Estado por la mala utilización de los recursos.

Para la autora **Doricela Mabarak Cerecedo** el Derecho Presupuestario es *“el conjunto de normas jurídicas pertenecientes al derecho público en general, y al derecho financiero en particular, que tienen por objeto regular todos los aspectos relacionados con la creación de sistemas y procedimientos de elaboración, ejecución y control de los ingresos obtenidos y de los gastos realizados por las diferentes dependencias y entidades del Estado, encaminados a la satisfacción de las necesidades públicas”*.³³

Por último el autor **Francisco José Carrera Raya** establece que el derecho presupuestario *“Es manifiesto que la regulación del presupuesto, es decir, del plan financiero del Estado, no agota el Derecho Presupuestario; también se deberá incluir en éste la ordenación de los gastos públicos, estrechamente vinculado con aquél, puesto que mientras el Presupuesto es una mera previsión de ingresos que se regulan en leyes permanentes, en cuanto a los gastos conserva el valor de una autorización cuantitativa, cualitativa y temporal. Resta indicar que también incluimos dentro del Derecho Presupuestario el Derecho de la Contabilidad Pública, pues el Presupuesto*

³¹ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México, Editorial Porrúa, 2008, Vigésimo Octava Edición. Pág. 20.

³² Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *Panorama del Derecho Mexicano: Derecho Financiero*. México, Editorial McGraw-Hill, 1997. Pág. 8.

³³ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. México, Editorial McGraw-Hill, 2000, Segunda Edición. Pág. 25.

*necesita, fundamentalmente para su ejecución y control, un instrumento auxiliar como es la contabilidad”.*³⁴

Por lo que se puede establecer que el Derecho Presupuestario es aquella rama del Derecho Financiero en la cual el Estado, realiza un plan de inversión lo cual se hace en forma ordenada e incluye cómo van a ser utilizados los ingresos, y como las leyes regulan la forma que tienen que hacerse los gastos o inversión percibidos por los tributos de los ciudadanos, siendo parte fundamental para poder realizar planes con lo percibido por el Estado es importante mencionar la figura del presupuesto, la cual es aquella en la cual se planea una estructura Financiera, tomando en cuenta el capital, origen y la aplicación de los fondos, amortizaciones y las aportaciones al capital, siendo la manera correcta para que el Estado pueda invertir lo recaudado en forma anual para una superación colectiva y así cumplir con las necesidades de los ciudadanos. Por lo que de esta manera por medio de la contabilidad se van a poder realizar proyecciones de gastos o inversiones futuras, y así los ciudadanos podrán estar seguros que sus tributos fueron utilizados de la mejor manera.

2.2.2. Derecho Patrimonial.

Por otro lado el Derecho Patrimonial es según el autor **Mariano Abad** *“el conjunto de normas que regulan la elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto. Es la regulación jurídica del llamado ciclo presupuestario. El cual se refiere a las normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado, tanto en el sector centralizado como en el que se denomina paraestatal”.*³⁵

Según **Norberto J. Godoy** al definir el Derecho Patrimonial que es un conjunto de normas jurídicas, la cual forma parte de una rama del Derecho Financiero, *que regulan la propiedad de los bienes que corresponden al patrimonio del Estado y de los recursos que pueden obtenerse de su*

³⁴ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero*. Volumen I, España, Editorial Tecnos, 1994, Quinta Edición. Pág. 36.

³⁵ Abad, Mariano, Genaro Díaz, Patricia Herrero, Juan Méjica, *Notas de Introducción al Derecho Financiero*, España, Editorial Tecnos, 1992 página 8.

explotación o de su venta, por lo que son denominados según la doctrina como originarios. ³⁶

Los autores **Godoy**³⁷ y **Carrera Raya**³⁸ coinciden en su definición al determinar que el Derecho Presupuestario es parte del Derecho Financiero y el cual tiene pluralidad de normas jurídicas que rigen los bienes y empresas pertenecientes al Estado, y que son para la satisfacción de las necesidades del sistema político-económico, por la que deben manifestar las necesidades en carácter general, y darle idoneidad jurídica a los rendimientos de dichos recursos o ingresos públicos.

En base a las siguientes definiciones se puede establecer que el Derecho Patrimonial, es aquel conjunto de normas jurídicas, que forman parte del Derecho Financiero, en las que se regulan los bienes y empresas del Estado, pero a su vez de los entes públicos con titularidad privada los cuales son para la satisfacción económica de la sociedad, siendo esta una de las formas en que la sociedad tiene conocimiento del destino de sus impuestos y si estos fueron utilizados de la mejor forma posible.

³⁶ Godoy, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario: Aspectos Esenciales*. Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1992. Pág. 36.

³⁷ *Loc. Cit.*

³⁸ Carrera Raya, Francisco José. *Op. Cit.* Pág. 37.

Capítulo III

Derecho Fiscal

3. Concepto

Existen muchos autores que se refieren al Derecho Fiscal y al Derecho Tributario por separado, diferenciando uno del otro, pero hay otros que establecen que ambos son sinónimos, por lo que es necesario su estudio para llegar a conocer si existe o no diferenciación entre uno y el otro.

Por lo que el autor **Rodríguez Lobato** determina respecto al Derecho Fiscal que *“no obstante que, como ha quedado visto, la materia fiscal, y por ende la rama de Derecho respectiva, está perfectamente precisada y se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, por lo que las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aun de organismos descentralizados, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación mas no a la naturaleza misma de tales ingresos, que definitivamente no son fiscales”*.³⁹

Estos autores **Sergio Francisco De la Garza**⁴⁰ y **Rodríguez Lobato**⁴¹ al definir el Derecho Fiscal coinciden que es el sistema de normas jurídicas, que se refieren a los tributos, regulando la recaudación, control e ingresos de Derecho Público, y las relaciones jurídicas entre los particulares y la administración, con motivos de la creación, cumplimiento o incumplimiento, y todo aquello derivado del ejercicio de la potestad tributaria, y aquella facultad de establecer las contribuciones necesarias por medio de los particulares, para tener recursos económicos suficientes para cumplir con sus funciones.

Por otro lado el autor **Cárdenas Elizondo** determina que la expresión Derecho Fiscal *“ha sido utilizada en la doctrina con diversas acepciones, que van desde considerarla como sinónimo de Derecho Financiero o bien de*

³⁹ Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. México, Editorial Oxford. 1986. Página 20.

⁴⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.* Página 40.

⁴¹ Rodríguez Lobato Raúl. *Op. Cit.* Página 21.

*Derecho Tributario, hasta aquellas que lo identifican con la mera legislación positiva de un país, relativa a las leyes y reglamentos que regulan los distintos tributos y demás medios de ingresos públicos, y por ultimo, como un punto intermedio ente el Derecho Financiero y el Derecho Tributario, referido al estudio de las normas que regulan el cuidado y la administración del erario publico o Fisco, comprendido no solamente los ingresos estrictamente tributarios, sino también los derivados de la explotación del patrimonio del Estado (bienes de dominio publico originario y empresas publicas), así como los percibidos por el uso del crédito publico”.*⁴²

Para entender de donde proviene el Derecho Fiscal el autor **Delgadillo Gutiérrez** establece que el término fiscal proviene del latín “fisco” el cual es el tesoro del emperador, por lo que se pagaba un impuesto el cual era llamado *tributum* que era determinado por el emperador. Por otro lado fisco deriva de *fiscus*, que era la cesta que servia de recipiente en la recolección de higos y también era usada por el recaudador para el pago del impuesto, por lo que dicho autor concluye diciendo que fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, todo aquello que ingresa en el *fiscus* o erario que es el tesoro que entra al pueblo y que va parar a manos del emperador.⁴³

Según **Delgadillo Gutiérrez** establece que desde un punto de vista sustantivo el Derecho Fiscal se entiende como “*aquella rama que se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación, por lo que afirma el autor que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos del Estado que obtiene en el ejercicio de sus funciones*”.⁴⁴

Ignacio Blanco citando a **Rossy** está de acuerdo con la definición que determina que el Derecho Fiscal es aquella rama del Derecho Administrativo a la cual le pertenecen el estudio de las normas que regulan el cuidado y administración de la actividad administrativa, para los fines del Estado desde

⁴² Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.* , Página 28.

⁴³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Página 24.

⁴⁴ *Ibid.*, Página 26.

el punto Económico, financiero y Administrativo.⁴⁵

El autor **Cárdenas Elizondo** define al Derecho Fiscal estableciendo que es el *“conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la obtención, cuidado y administración de los recursos fiscales, así como las relaciones que se dan con motivo de la actuación del Estado, considerado como fisco. De manera que se puede concebir el Derecho Fiscal como el ordenamiento jurídico que regula la actividad del fisco, tanto orgánicamente considerando como en sus relaciones interorgánicas y con los particulares, con motivo de la obtención, cuidado y administración de los recursos fiscales”*.⁴⁶

Gerardo Jacinto Gómez Velazquez define el Derecho Fiscal como el conjunto de normas que establece, Derechos, impuestos, contribuciones especiales, relacionado con cualquier relación jurídica ya sea principal o accesoria, que pueda nacer o cumplirse, así como también todos aquellos procedimientos sean estos contenciosos o también sanciones que surjan por su violación de aquella relación entre el fisco y los particulares.⁴⁷

Para quedar claros del objeto del Derecho Fiscal el autor **Arrijo Vizcaíno** lo define expresando en primer lugar que el objeto esencial está constituido por una relación económica entre el Estado y los particulares; segundo dicha relación es necesaria ya que la vida social sin la satisfacción de las necesidades colectivas no es factible, ya que todos necesitamos de ciertas cosas que el Estado provee que sin eso sería imposible llevar una vida sana en sociedad; tercero por lo que en consecuencia dicha relación es un principio unilateral, ya que el Estado exige ciertas contribuciones económicas y son los particulares que están obligados a ello. Por lo que las contribuciones efectuadas son utilizadas ya sea para la realización de obras, servicios publico o aquellas cosas de interés general que ayudan una sociedad; la cuarta es que las obras y servicios públicos, así como

⁴⁵ Blanco Ramos, Ignacio, *Op. Cit.* 13.

⁴⁶ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.* Página 38.

⁴⁷ Gómez Velazquez, Gerardo Jacinto, y Agustín Amezcuita Iregoyen, *Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación*, México, 2010, Página 15.

actividades de interés, ha aumentado ya que la población crece y cada día nacen nuevas necesidades; por último en quinto lugar el contenido de esta relación debe de ser jurídico, y a través de normas y el ordenamiento legal ya que de esa manera se garantiza una relación estable, equitativa y unida entre el Estado y los Particulares.⁴⁸

Por lo que se puede concluir que existe una diferenciación entre el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario, entonces Doctrinariamente el Derecho Fiscal abarca los ingresos que obtiene el Estado, no solamente de Tributos; también se incluye los bonos, créditos internos y externos. El Derecho Tributario, en cambio solamente estudia los ingresos del Estado obtenidos por medio de la figura del "Tributo". En la Actualidad en Guatemala, no se conoce como Derecho Fiscal, sino como Derecho Tributario por lo que nuestro actual Código se denomina Código Tributario y no Código Fiscal.

3.1 Autonomía del Derecho Fiscal

De todo lo que en Derecho se trata se puede decir que existe un campo de formación tal y como lo señala **Pugliese** respecto a la Autonomía en el Derecho Fiscal que en las ciencias jurídicas como en los campos científicos, existe un fenómeno en la creación de las nuevas disciplinas que se separan del tronco principal, por lo que de esta manera se van ampliando.⁴⁹

Por otro lado el autor **Cárdenas Elizondo** al referirse a la autonomía del Derecho Fiscal determina que es una parte del Derecho que se deriva de la necesidad de un orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos, en la que se desarrolla una nueva disciplina, por lo que su estudio se lleva a cabo mediante métodos propios y particulares, y así poder formar un sistema de normas jurídicas, por lo que en la actualidad se dice que es una rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, motivo por el que se considera una norma autónoma, ya que se distingue entre las demás ramas del Derecho en especial de la rama del Derecho Civil.⁵⁰

⁴⁸ Arrija Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Themis, 2003, , Décimo Séptima Edición, Página 4.

⁴⁹ Pugliese Mario, *Op. Cit.* página 22.

⁵⁰ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.* Página 28.

Por lo expuesto, se puede concluir que la actual rama del Derecho fiscal, es una rama autónoma, con el objeto de determinar los ingresos y relaciones mencionadas y cuya finalidad es la de establecer un sistema jurídico, y distinguirlo de las demás ramas del Derecho, por medio de los principios que le son comunes y diferentes a los demás sistemas normativos.

3.2. Relación con otras Ramas del Derecho

Para entender el Derecho Tributario es importante considerar su relación con las demás ramas del Derecho por lo que el autor **Cárdenas Elizondo** establece que el Derecho Tributario ha tomado principios generales, concretos e instituciones jurídicas todos aquellos adoptados por el Derecho Tributario para el cumplimiento de sus fines, por lo que tiene por resultado ampliar, restringir, o modificar y poder ampliar sus terminologías.⁵¹

El autor **Emilio Margain Manautou** establece que la relación entre el Derecho Tributario y las demás ramas del Derecho es que el Derecho Tributario es la rama más compleja del Derecho, ya que hay muchas soluciones que derivan de otras ramas como lo son la del Derecho Constitucional, Penal, Civil, Mercantil, Procesal, entre otras, ya que exige constantes estudios y criterios de juristas, para la solución de problemas específicos.⁵²

Para entender la relación del Derecho Tributario con cada una de las ramas del Derecho se debe de estudiar sus diferentes aristas, por lo que se hará una diferenciación:

a. Derecho Constitucional: Tiene fundamento jurídico dentro del sistema normativo del Estado, a través de los preceptos constitucionales que determina la potestad tributaria del Estado, tal y como lo expone **Cárdenas Elizondo** cuando define que esa rama *“obtiene su fundamento jurídico dentro*

⁵¹ *Ibid.*, Página 18.

⁵² Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1993, página 22.

*del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, y además, dichos preceptos”.*⁵³

b. Derecho Civil: El Derecho Tributario toma del Derecho Civil conceptos, entre los que se pueden mencionar obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, residencia, pago, prescripción, compensación entre otros.⁵⁴

c. Derecho Mercantil: El Derecho Tributario toma conceptos tales como sociedad mercantil, empresa, títulos de crédito, etc.⁵⁵

d. Derecho Procesal: por otro lado el autor **Cárdenas Elizondo** determina que de esta rama se *“ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución”.*⁵⁶

e. Derecho Penal: según **Cárdenas Elizondo** determina que este se toman los principios básicos para tipificar las infracciones, ordenamientos fiscales, sanciones, principios generales del Derecho Penal, por lo que el Derecho Tributario tipifica los delitos en relación a su materia, y estos no se encuentran tipificados dentro del código penal.⁵⁷

f. Derecho Internacional: según **Cárdenas Elizondo** establece que el Derecho Tributario ha tomado del Derecho Internacional *“los principios básicos y las instituciones (tratados internacionales) conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional”.*⁵⁸

g. Derecho Administrativo: el Derecho Tributario ha tomado de este tal y

⁵³ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.* Página 19.

⁵⁴ *Loc. Cit.*

⁵⁵ *Loc. Cit.*

⁵⁶ *Loc. Cit.*

⁵⁷ *Loc. Cit.*

⁵⁸ *Loc. Cit.*

como lo establece **Cárdenas Elizondo** aquellos principios básicos y las instituciones indispensables para la administración fiscal. Por lo que en otro punto el Derecho Tributario es autónomo, incuestionable, de que los órganos encargados de la aplicación de dichas normas impositivas y de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo que la actividad de estos organismos esta regulada por leyes fiscales y administrativas.⁵⁹

h. Derecho Financiero: por lo que estudiado según **Cárdenas Elizondo**, el Derecho Financiero es el encargado del estudio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos: primero el de la obtención, segundo administración o manejo y tercero el del empleo de los recursos monetarios; por lo que al Derecho Tributario solo le queda encargarse de un solo momento, cual es el de la obtención de los recursos monetarios.⁶⁰

El Derecho Tributario para poder ser un derecho completo y ser transparente toma algunos conceptos, preceptos, instituciones de las distintas ramas del Derecho para que de esta manera sea aplicado de la mejor manera posible para que sea una forma de poder cumplir sus fines, y que por medio de los tributos y el fisco alcancemos una sociedad estable, en donde el ordenamiento jurídico sea completo y encontremos el Estado de Derecho.

⁵⁹ Ibid, Página 20.

⁶⁰ Loc. Cit.

Capítulo IV

Derecho Tributario

4. Antecedentes del Derecho Tributario

4.1 Parte General

El tributo es tan antiguo como la comunidad humana, desde las primeras revelaciones de vida, **Arrijoja Vizcaíno** expresa que el *“inicio del Derecho Tributario se da en la Epoca Primitiva en donde las primeras comunidades nómadas, cuando descubrieron la agricultura se quedaron en un solo lugar, lo que trae consigo varios problemas, como lo son la resolución de las necesidades dentro de las comunidades, que resultan importantes para sobrevivir y afectan a toda la comunidad por lo que se le llaman necesidades colectivas”*.⁶¹

Por lo que luego de que estos problemas surgen las comunidades deciden que es necesario establecer un poder público, que se encargue de que las necesidades de la comunidad se cumplan, por que la forma que se propuso para cumplir con estas necesidades fue el instituir obligaciones a la población como lo son los tributos, los cuales se le entregaban al Poder Público para que por medio de este se pudieran cubrir las necesidades de la sociedad.

La relación Jurídico-tributaria según lo que establece el autor **Arrijoja Vizcaíno** se justifica ya que el cambio del nomadismo al sedentarismo, se creo una mayor facilidad para dedicarse a actividades lucrativas, por lo que se le obligó a las personas que una parte del lucro obtenido tenia que pasar a manos del gobierno para la satisfacción de las necesidades colectivas.⁶²

El jefe de la tribu era el encargado de recoger el dinero, que provenía de la agricultura, de las cosechas o de las tierras, asignado a su vez un conjunto de bienes para atender las necesidades de la comunidad, por lo que el tributo en la antigüedad es conocido como un pago, ya fuera en dinero o en especie, que el señor recibía a cambio del vasallo en cambio de protección, por lo que

⁶¹ Arrijoja Vizcaino, Adolfo, *Op. Cit.* , Página. 10

⁶² Ibid Página. 11

el tributo interpuesto a los pueblos conquistados, viene desde los romanos, en donde los ciudadanos romanos pagaban tributos a las tribus bárbaras, primero para apaciguarlas y segundo por haber sido conquistado por ellos.⁶³

Pues fue en Grecia y en Roma, donde en principio se miraba como un gravamen para extranjeros, por lo que los romanos pagaban tributos únicamente en situaciones y circunstancias extraordinarias, pero luego se produjo la necesidad de sufragar los gastos que surgieron de las guerras, por lo que se hizo necesario cobrar un impuesto en dinero de una manera continua, siendo esta una de las principales fuentes de ingreso según lo establece el autor **Porras Rodríguez**⁶⁴.

El sistema fiscal romano según el autor Lucien Mehl tiene un apogeo de la soberanía romana, pero esta se le ha criticado ya que, en la práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas, al desarrollo de privilegios y exenciones, y sobre todo a la utilización de medidas draconianas para su cobro, por lo que los insolventes eran penados con la cárcel y torturas.⁶⁵

En la Edad Media, se crearon los censos, derechos y servidumbres, en estos se cobraba un tipo de gravamen que en la actualidad sigue existiendo, fue en la época de Carlo Magno según el autor **Flores Zavala** en donde ocurre la desmembración del reino cuando este le entrega el reino a su hijo Luis el Piadoso, que el vasallo tenía que darle ciertas prestaciones a su señor, ciertas prestaciones de servicios personales y económicas en las cuales era una ayuda en dinero, estas primero fueron arbitrarias, luego fueron reglamentadas teniendo un proceso evolutivo, convirtiéndose en subsidios que en épocas pasadas concedía la Corona, por lo que existían cuatro razones en las cuales el vasallo pagaba a su señor, primero para pagar el rescate del señor cuando este caía prisionero, segundo para equiparlo

⁶³ Martín, José María, *Principios del derecho tributario argentino*, Argentina, Ediciones Contabilidad Moderna, 1978. Página. 14

⁶⁴ Porras Rodríguez, Lydia Stella, *Hacienda Pública y Administración Pública*, Guatemala, 1987, 9ª edición, página. 192

⁶⁵ Mehl, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, Editorial Bosch, 1964. Página. 46

cuando marchaba para las Cruzadas, tercero cuando se casaba su hija y cuarto cuando se armaba caballero a su hijo.⁶⁶

Expresa el autor **Flores Zavala**⁶⁷ coincidiendo con **Villegas**⁶⁸ los siervos tenían dos clases de obligaciones la primera, consistente en la prestación de servicios profesionales y segundo de carácter económico, por lo que derivaba de esta la capitación (censo que se pagaba anual por cabeza), el fotmariage (una cantidad que se pagaba por el siervo que se casaba con persona extraña al feudo) y por último la mano muerta (era el derecho del señor feudal para apoderarse de la herencia de los siervos cuando morían sin dejar hijos), pero existían rentas mas comunes como el censo el cual consistía en una renta metálica por su predio, tasas de rescate, talla la cual era un impuesto que al pagarse se tallaba en un pedazo de madera, los señores feudales también gravaban el transito de mercancías interceptando en el río, cobrando derechos sobre los puentes, ríos, carreteras, muelle y de transito, la tarifa variaba según la persona.

Por otro, a decir de **Altamirano Catalán y Muñoz Benavente** la Iglesia católica logro para si y sus bienes inmunidad fiscal y el derecho a cobrar el diezmo.⁶⁹

En los siglos XVII y XVIII en Europa según establece el autor **Porras Rodríguez**⁷⁰ y **Huanes Tovar**⁷¹ se crea un impuesto sobre los artículos de consumo, por lo que en Francia se crea un diezmo real, en el cual tenían que dar al fisco la décima parte de sus cosechas, por lo que siempre ha existido un Derecho Tributario, ya que es un proceso de evolución de cómo lo conocemos en la actualidad, porque en la actualidad no se puede concebir un tributo sino es dentro de una relación de Derecho.

Según el autor **Huanes Tovar** los antecedentes mas antiguos de la tributación se encuentra en la tradición jurídica del *common law*, en la Carta

⁶⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Los Impuestos, México, Editorial Porrúa, 1967, 9ª edición, página. 27

⁶⁷ *Ibid.*, página. 30

⁶⁸ *Villegas, Héctor B, Op. Cit.*, Página 51

⁶⁹ Altamirano Catalán Marco y Felipe Muñoz Benavente, *Derecho Tributario parte general*, determinación de la obligación tributaria, Chile, Legal Publishing, 2006. Página 3

⁷⁰ Porras Rodríguez, Lydia Stella, *Op. Cit.*, página 205

⁷¹ Huanes Tovar, Juan de Dios, *Derecho Tributario I*, Universidad Los Ángeles de Chimbote, 2006, Editorial Uladech, página 9.

Magna de 1215, en donde los ingleses impusieron al Rey Juan sin Tierra, las condiciones que de que todo tributo debe ser creado por el parlamento. Posteriormente en el Siglo XVII durante 1297 en el reinado de Eduardo I, se propuso una nueva versión de la Carta Magna, la cual era un acuerdo entre nobles y el rey, pero luego del liderazgo del ingles Sir Edward Coke se interpreto que la Carta Magna no solo protegía a los nobles sino que a todos los hombres libres.⁷²

El antecedente más cercano es la Revolución Francesa de 1789 en donde se da el triunfo de la burguesía sobre el feudalismo, con la prohibición del despotismo y la llegada del liberalismo. Pero luego de la Revolución Francesa se modifico, surgieron ideas liberales como que el precio del tributo surgiría según las posibilidades de los ciudadanos, y así en el siglo XIX el Estado obtenía su mayor parte de los ingresos por medio de los tributos.

El autor **Villegas** asimismo establece que *“la guerra de independencia de los Estados Unidos se debió a imposiciones sobre el comercio del papel, del vidrio y del té; la Revolución Francesa, entre sus numerosas causas, tuvo una de carácter fiscal: altos impuestos, persecuciones fiscales, pobreza y hambre en el pueblo frente a una corte dispendiosa y voraz. El levantamiento de Nápoles de 1777 fue influido notoriamente por el descontento popular que provocó el impuesto de frutas”*.⁷³

En la Reforma Tributaria por la ley del 23 de mayo de 1845, no existía un sistema tributario en España por lo que el autor **Blanco Ramos** dice que *“la reforma de Mon (1845) estableció un conjunto de tributos que, como ya se ha ido indicando, puede considerarse como el primer sistema tributario español. Esta plantel de impuestos, entonces alabado por la doctrina europea, tuvo vigencia, con algunas adiciones, durante mas de un siglo: hasta la reforma de 1964, tras la que aun subsisten algunos de sus gravámenes.”*⁷⁴

Por ultimo el autor **Villegas** establece que *para el siglo XX se da el resurgimiento de los recursos patrimoniales en donde “el cambio en la*

⁷² Huanes Tovar, Juan de Dios, *Op. Cit.*, página 9.

⁷³ Villegas, Héctor B., *Op. Cit.*, Página 86

⁷⁴ Blanco Ramos, Ignacio, *Op. Cit.*, Página 140

concepción del Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, antes desconocidas, y la empresa pública pasa a constituirse en fuente de ingresos.”⁷⁵

Existieron muchos antecedentes los cuales influyeron grandemente en la historia del Derecho Tributario, hasta lo que en la actualidad se conoce, ya que se puede ver como de esa manera los tributos pudieron ser creados para fines en específico, y ser aquellos indispensables para satisfacer las necesidades de una sociedad, muchos de los antepasados y de las primeras sociedades se aprovecharon del concepto de tributo para su propia satisfacción, pero lo que si es cierto que sin estos abusos no se hubiera llegado a lo que conocemos como derecho tributario en el mundo y seguiríamos dándole a los ricos, lo que los pobres no tenían.

4.2. Antecedentes en Guatemala

La tributación en Guatemala inicia con los Mayas, desde los años 1000 a.C. - 1524 d.C., en donde diversas unidades políticas sociopolíticas provenientes del sureste de Mesoamérica, evolucionaron a esta sociedad, iniciando cambios como el parentesco, ritual y comercio; por lo que la cultura maya se vio dividida, y se clasificó en tres regiones; la primera tierras altas, la segunda, tierras bajas y la tercera, periferia sur; y a su vez también en tres periodos el preclásico, clásico y postclásico.

El período preclásico corresponde a los años 1000 a.C.- 300 d.C. según el estudio elaborado por el **Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI**, que constituyeron un marco temporal para el desarrollo de una organización social complicada, se formaron centros urbanos monumentales, surgimiento de economías, instituciones políticas y relaciones sociopolíticas.⁷⁶

En el Periodo Clásico según el estudio del **ICEFI**, es donde se la cultura maya llega a su apogeo ya que se encontraron evidencias arqueológicas sobre la tributación en dichas comunidades, la realidad es que la información

⁷⁵ Villegas, Héctor B., Op. Cit.,Página 52

⁷⁶ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, *Historia de la Tributación en Guatemala*, Guatemala, 2007, Página 2.

sobre el tributo en esta época es escasa, pero se presume que por su comercio, producción e intercambio surgió una actividad económica lo que hoy se conoce como tributo. Se supone que el tributo, se daba por medio de la agricultura, en las obras de construcción y en las guerras de conquista.⁷⁷

En el periodo postclásico, menciona el **ICEFI** que las guerras derivaban de las unidades políticas, se esperaba que la unidad política; vencida rindiera un tributo a la vencedora, esto era parte fundamental del sistema económico maya, y que a través del tiempo fue adquiriendo mayor importancia para su sostenimiento económico.⁷⁸

En la primera etapa de descubrimiento y conquista, según el **ICEFI** duró aproximadamente 40 años, donde surgió un periodo de consolidación de instituciones necesarias para la permanencia del nuevo régimen, por lo que a mitad del siglo XVI presentaba cierta estabilidad. La Corona organizó jurisdicciones políticas de las Indias, por lo que en el reino de Guatemala a la mitad del siglo XVIII introdujeron el nuevo sistema administrativo, el cual tenía como propósito consolidar el poder y así aumentar la autoridad del Estado español.⁷⁹

El estudio del **ICEFI** establece que el sistema económico creó sus cimientos en la explotación del trabajo indígena, el tributo era fundamental para la economía, ya que servía como base para el comercio, porque ponía en circulación bienes de consumo como le era el maíz, trigo, algodón, madera cacao y tejidos, por lo que se incrementaron impuestos que contabilizaban, estos eran destinados a cubrir los gastos de administración local, entre estos se encontraba el tributo, la alcabala, quinto real, y de menor cuantía como el papel sellado, aguardiente y la pólvora. Los impuestos que le pertenecían a la corona están los oficios vendibles, meda anata, las bulas de la santa cruzada, noveno real es decir que le correspondían al rey.⁸⁰

⁷⁷ *Loc. Cit.*

⁷⁸ *Loc. Cit.*

⁷⁹ *Loc. Cit.*

⁸⁰ *Loc. Cit.*

Según el **ICEFI**, en la época independiente (1821-1944), Centroamérica no contaba con la base financiera adecuada para empezar su vida independiente, el problema surgió por la forma de recaudar sus recursos, para enfrentar la crisis se recurrió a medidas fiscales, pero por la inestabilidad política, la debilidad financiera y administrativa del periodo colonial, surgió un sistema de gobierno federal. El sistema político federal destino el sostenimiento de la Republica provenientes del monopolio del tabaco, impuesto marítima, correos y pólvora, a que este sistema decayera ya que las personas encargadas a cobrarlo no lo entregaban a la caja central, por lo que se da la escasez de ingresos.⁸¹

Expone el **ICEFI** que en los años (1831-1838) inició un nuevo periodo de gobierno liberal con el Jefe de Estado Mariano Gálvez, quien implementó varios cambios incluyendo la abolición del diezmo, el incentivo al cultivo de la cochinilla y café como una medida económica, también se dieron los ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente, y los ingresos por el papel sellado, dictando una medida mas fuerte como lo era el reglamento para la administración de rentas del Estado, que introdujo el 4 por ciento de las ventas y trueques de los frutos y comercio del territorio. Pero en 1836 se creó un nuevo impuesto que era una contribución directa consistía en el cobro de 12 reales anuales a los hombres entre los 18 y 46 años lo que contribuyo a la caída directa del gobierno de Gálvez.⁸²

Según establece el **ICEFI** en su estudio, luego de la caída de Mariano Gálvez, para los años (1838-1871) se declararon los Derechos de Estado y sus habitantes, donde se daban las obligaciones de los ciudadanos respecto a sus impuestos, en donde se determinó que todos debían de contribuir dependiendo de su posibilidad. En el periodo conservador en 1840 organizó sus rentas que derivaban de la chicha, aguardiente, papel sellado, carne y venta de tierras, pero estos recursos no eran suficientes.⁸³

El **ICEFI**, en su obra expresa que la Revolución Liberal de 1871 definió la

⁸¹ *Ibid.*, Página 4.

⁸² *Loc. Cit.*

⁸³ *Ibid.*, Página 5.

historia del país, reorientando la actividad económica y modificando las relaciones sociales, por lo que durante la época de Miguel García Granados, se tomaron medidas de carácter financiero las cuales consistieron en: “a) *fin al monopolio privado de aguardientes y se establecieron cuotas mensuales sobre la destilación y la venta de aguardiente y chicha; b) se crearon impuestos por derechos de exportación y se gravaron ciertos productos: café, cochinilla y añil; c) se crearon o modificaron algunos tributos, entre ellos la alcabala y d) se decretó el impuesto denominado “contribución urbana”, que estableció un gravamen del cinco por ciento sobre la renta que anualmente produjeran las tiendas dentro del poblado.*”⁸⁴

Para el Gobierno de Justo Rufino Barrios, el **ICEFI**, en su régimen se imponían gravámenes cuando se veían en la necesidad de urgencia dentro del Estado, pero para 1881 se llevo a cabo la reforma tributaria, donde se produjo el primero Código Fiscal de Guatemala, Decreto No. 263, en el que se regulan los impuestos tradicionales, pero para la época de José María Reina Barrios se implemento una política fiscal vulnerable y de corto plazo. En 1894 una ley de contribuciones reformó el Código Fiscal de 1881, dándose protección arancelaria e incentivos fiscales,

En el siglo XX, el autoritarismo y dictadura de Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico, dió entrada a otro exponente económico como lo era el banano, por lo que a través de la exportación del banano y café Guatemala entra al mercado mundial. En la etapa de Estrada Cabrera entra Guatemala en una crisis fiscal y una de sus primeras medidas tributarias fue el aumentar los derechos de importación. En 1899 se gravaron los derechos de exportación del banano, cuero de res, hule y pieles de venado y cordero.⁸⁵

Por lo que en 1920 las dos terceras partes de ingresos tributarios provenían de el comercio exterior, la renta de licores fue el segundo y los impuestos directos eran mínimos, lo que hizo que para la segunda guerra mundial los ingresos tributarios por exportaciones bajaron, por lo que para la época de

⁸⁴ *Ibid.*, Página 6.

⁸⁵ *Loc. Cit.*

Jorge Ubico (1931-1944), se inicio un proceso de diversificación de la base impositiva, se empezaron a crear nuevos gravámenes, ello incidió un incremento moderado del impuesto al timbre e impuestos selectivos, gravando el tabaco, combustible y circulación de vehículos.⁸⁶

Según el **ICEFI** en el periodo contemporáneo (1944-2006), la Administración Tributaria era deficiente, la recaudación era alta y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. En esta época aumentaron los aranceles de importación y los impuestos selectivos, por lo que en el gobierno de Carlos Castillo Armas, se redujeron o suprimieron impuestos, se creo un impuesto extraordinario que contribuyó a una mejora transitoria, luego llego al poder Miguel Ydígoras Fuentes, por medio de la política estadounidense de combatir el comunismo, se dieron los programas nacionales para el desarrollo, mediante la estructura de los sistemas tributarios. En esta época la reforma tributaria introdujo el Impuesto Sobre la Renta, que en 1962 finalmente se aprobó el Decreto 1559.⁸⁷

Luego, según el **ICEFI** en el periodo de Enrique Peralta Azurdía en 1963, se reformó el Impuesto Sobre la Renta (Decreto-ley 229) teniendo como único cambio el aumento de los impuestos sobre consumo del petróleo. La reducción de la recaudación obtenida de los impuestos tradicionales se tomo como una crisis fiscal, pero en 1968 se concibió el protocolo de San José, donde se introdujo los aranceles de importación. Pero para el Gobierno de Carlos Arana Osorio, el Ministerio de Finanzas modificó aranceles de exportación del café, algodón, azúcar, carne y mariscos.⁸⁸

En los años de 1979-1981 para el período de Romeo Lucas según indica el **ICEFI**, la carga tributaria aumentó y luego se desplomó, los precios del café iniciaron un descenso, y al igual que la recaudación del arancel de exportaciones, por lo que en el régimen de facto de Efraín Ríos Montt en 1983 se dio una reforma tributaria, con un nuevo impuesto directo, el IVA, el cual se promulgó el Decreto ley 72-83. Esta reforma no logró detener el

⁸⁶ *Ibid.*, Página 8.

⁸⁷ *Loc. Cit.*

⁸⁸ *Ibid.*, Página 9.

desplome de la carga tributaria, por lo que para el gobierno de Oscar Mejía Víctores, en 1985 se planteó una nueva reforma tributaria, pero el sector privado se unió en contra de los nuevos impuestos. Luego para 1986 tomó posesión el presidente Vinicio Cerezo Arevalo, el gobierno trató de crear una reforma tributaria, pero para 1987 fue la primera en ser impugnada ante la Corte de Constitucionalidad.⁸⁹

Según el **ICEFI** luego de las elecciones de 1990, Jorge Serrano Elías y su sucesor Ramiro De León Carpio, afrontaron crisis fiscales, por lo que para 1991 a 1995, el sistema tributario fue vulnerable, por lo que se dieron dos reformas tributarias, pero para 1997 el Presidente Álvaro Arzú Irigoyen, emprendió una reforma tributaria debido a la crisis de una baja recaudación, pero este fue rechazado por el CACIF, especialmente sobre el Impuesto Único Sobre Inmuebles, pero cuando éste entró en vigencia, hubo protestas tanto por el sector privado como por las organizaciones campesinas, por lo que la ley fue derogado, creándose un nuevo decreto en 1998.⁹⁰

El **ICEFI** en su obra establece que se incrementó la carga tributaria y las obligaciones tributarias, por lo que en el año 1998 se aprobó la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, donde se le dio la función de recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con excepción del de las municipalidades. Luego para el 2000, para la época del presidente Alfonso Portillo, primero se creó un pacto fiscal, pero éste no alcanzó sus objetivos fundamentales; segundo, se incrementó la tasa del IVA del 10 al 12%; tercero, para el 2004 asumió la presidencia Oscar Berger, modificó el Impuesto Sobre la Renta e introdujo un nuevo gravamen temporal, pero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y con la ley de anti evasión, se fortaleció la recaudación del IVA y el Impuesto Sobre la Renta.⁹¹

En conclusión, Guatemala ha sufrido grandes cambios para alcanzar un sistema Tributario, y para que los tributos fueran una parte fundamental para

⁸⁹ *Ibid.*, Página 11.

⁹⁰ *Ibid.*, Página 12.

⁹¹ *Ibid.*, Página 13.

el Estado poder cubrir las necesidades de la población, por lo que a consecuencia de lo que el país vivió se ha fortalecido la recaudación directa, pero esto no significa que la economía y el Derecho Tributario se encuentren fortalecidos, al contrario queda mucho mas que hacer para que el país verdaderamente cumpla con todo lo que una sociedad necesita para desarrollarse y para que realice los fines del Estado.

4.3 Terminología:

Según manifiesta el autor **Chicas Hernández** respecto a la noción del Derecho Tributario, según varios tratadistas han usado para designar dicha rama como científica y utilizan que el Derecho Impositivo (según los alemanes), mientras que para los franceses se refieren como Derecho Fiscal, por lo tanto la doctrina Italiana, la española y otras utilizan el Derecho Tributario; determinando que es la denominación mas correcta la de Derecho Tributario, por su carácter genérico, pero no se encuentra inconveniente en continuar utilizando el término Derecho Fiscal, por estar en la costumbre.⁹²

Se puede concluir estableciendo que el Derecho Tributario es una rama jurídica nueva, por lo que se ha acudido a otras ramas del Derecho para tomar ciertos términos necesarios, de esta manera se ha ido conformando una propia terminología, y una definición conjunta entre ambas palabras, Tributario y Fiscal, en donde la importancia de su relación se hace una sola, y las dos palabras se ven como una misma, por lo tanto son la forma de entender al Derecho de recaudar, invertir y fiscalizar los bienes dados al Estado por los contribuyentes.

4.4 Encuadramiento del Derecho Tributario dentro de las disciplinas jurídicas

El Derecho Tributario según **Chicas Hernández**, se puede dividir como Derecho Tributario sustantivo y procesal.⁹³

⁹² *Loc. Cit.*

⁹³ *Op. Cit.*,Página 31

Lo anterior establece el tratadista anteriormente mencionado puede ser sustantivo y procesal, lo cual significa que tiene caracteres tanto de norma sustantiva como caracteres eminentemente procesales pues establece el procedimiento y encuadra en la disciplina jurídica pública ya que regula actos jurídicos del Estado al particular o del particular al Estado, por lo tanto, se envuelve el Derecho Tributario como un derecho *sui generis*.

4.5. Concepto.

El Derecho Tributario es una parte fundamental del Derecho Financiero, el cual se encarga de explicar los impuestos o las obligaciones como contribuyentes, ya que se relacionan con la administración tributaria, ya sea la de los particulares con particulares, o particulares con el Estado o el mismo Estado con el Estado, por lo que de esa manera se hace posible establecer las obligaciones y derechos, así como el respeto a las normas legales por parte de la administración y los contribuyentes.

Es importante saber de dónde proviene la palabra “Tributario” por lo que el autor **José Luis Pérez de Ayala** establece que viene de “Tributarios”, que es lo que se refiere al tributo, carga o la obligación de tributar que es la obligación de entregar al Estado una cantidad de dinero para las necesidades de la sociedad.⁹⁴

Arrijo Vizcaino a la hora de definir el Derecho Tributario lo hace como *“el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”*.⁹⁵

Villegas define el Derecho Tributario como *“el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”*. Agrega el referido autor que *“Contemplando el contenido del derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes: una primera*

⁹⁴ Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario*, España, Editorial de derecho financiero, 1968, Página 94.

⁹⁵ Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Op. Cit.* Pág. 16.

*parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario”.*⁹⁶

José María Martín, Guillermo F. Rodríguez Usé⁹⁷, Altamirano Catalán y Muñoz Benavente⁹⁸, establecen que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas, que forman parte del Derecho Público que regulan la creación, recaudación de los tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que sirven para cubrir las necesidades del Estado.

Para el autor **Carlos Giuliani Fonrouge** *“El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos. Según el autor referido, “el Derecho Tributario recibe diversas denominaciones como Derecho impositivo, Derecho Fiscal y otros”.*⁹⁹

Para el autor **Sol Juárez** el Derecho Tributario es *“el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público, incluyendo cualquier prestación económica, de los particulares o gobernantes para el sostenimiento del Estado”.*¹⁰⁰

El autor **Chicas Hernández**¹⁰¹ coincide con Jaime Ross¹⁰² diciendo que el Derecho Tributario es *“la rama del Derecho público que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislaciones que regulan los derechos y obligaciones coactivas de las personas con respecto a la materia tributaria y volviéndose coactivas”.*

⁹⁶ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.*, Págs. 133-134.

⁹⁷ Martín, José María, y Guillermo F., Rodríguez Usé. *Op. Cit.*, Pág. 8.

⁹⁸ Altamirano Catalán, Marco, y Felipe Muñoz Benavente. *Derecho Tributario, Parte General: Determinación de la Obligación Tributaria*. Chile, Editorial Legal Publishing, 2006. Pág. 94.

⁹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Argentina, Ediciones Depalma, 1970, Segunda Edición. Pág. 40.

¹⁰⁰ Sol Juárez, Humberto, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Red Tercer Milenio, 2012, Página 14.

¹⁰¹ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*,Página 27

¹⁰² Ross, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*, España, Centro Interamericano de Estudios Tributarios del Programa de Finanzas Publicas de la Organización de Estados Americanos, 2006, página 1.

El autor **Cárdenas Elizondo** que manifiesta el Derecho Tributario estudia el conjunto de normas y principios relativos a la actividad financiera del Estado, de esta forma poder obtener ingresos, aportados por los particulares, para el sostenimiento de las entidades estatales.¹⁰³

Otro autor que define al Derecho Tributario es **Narciso Amorós** el cual explica que es la *“rama de Derecho Público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”*.¹⁰⁴

El autor **Adolfo Arrijo Vizcaíno** menciona que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de los tributos y contribuciones hechas por los particulares para el sostenimiento del Estado, contemplando la Relación Jurídica Tributaria desde el punto de vista del contribuyente, con la finalidad de cubrir los gastos públicos.¹⁰⁵

Por otro lado el tratadista **De la Garza** establece que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de los tributos. El Derecho Tributario nace por un proceso histórico constitucional; en el ejercicio del poder fiscal, o sea del poder imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, donde se encuentra la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno.¹⁰⁶

El tratadista **José E. Martínez Genique**, establece que el Derecho Tributario *“es aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que*

¹⁰³ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.*, Página 39.

¹⁰⁴ Amoros, Narciso, *Derecho Tributario*, España, Editorial de Derecho Financiero, 1963, Página 64.

¹⁰⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, página 16

¹⁰⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, página 32.

*analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares.”*¹⁰⁷

Según **Blanco Ramos** *el Derecho Tributario “abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas de impuestos, tasas y contribuciones especiales.”*¹⁰⁸

Para **José María Martín** existe una relación entre el Derecho Tributario con respecto al Derecho Financiero, ya que el Derecho Tributario no se limita a los impuestos, tasa y contribuciones, por lo que se ubica al Derecho Tributario dentro de la división del Derecho Público, normas e instituciones de orden público que garantizan los elementos de la sociedad.¹⁰⁹

Waldo Figueroa Vásquez cuando define al Derecho Tributario expresa que es la rama del Derecho Financiero, que comprende un conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, determinación y aplicación de los tributos, derechos y obligaciones que nacen para el sujeto obligado como para el Estado. Por lo que dicho autor determina que existen dos partes: la parte general, que se encarga de los principios generales que regulan la potestad tributaria del Estado, límites, organización administrativa en relación con las garantías constitucionales; y por otra la parte especial, la cual trata los estatutos especiales, que regula gravámenes dados por la ley.¹¹⁰

Para el autor **Samuel Merino Gonzáles**, el Derecho Tributario es *“el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que aquellos generan. Entre las consecuencias comprenderemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización*

¹⁰⁷ Martínez Genique, José E. *Derecho Tributario*, España, Temas para la oposición de inspectores Diplomados de los tributos, 1959, página 2.

¹⁰⁸ Blanco Ramos, Ignacio. *Op. Cit.*, Página 15.

¹⁰⁹ Martín, José María. *Op. Cit.*, Página 108.

¹¹⁰ Figueroa Vásquez, Waldo. *Derecho Tributario*, Chile, Universidad de Talca, 2004 Página 5

*respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros”.*¹¹¹

Por último el autor **Mario Chávez Zamora** determina que el Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios que describe los tributos, es decir la actuación del Estado en el uso del poder de imposición, creando tributos exigibles a los particulares y su trabajo como recaudador de dichos tributos.¹¹²

Por lo tanto se puede establecer que a través del tiempo y en la actualidad el Derecho Tributario ha evolucionado, el tributo proviene de una definición en donde se pueden puntualizar que son las contribuciones o aportaciones económicas que los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado, sirven como medio para realizar aquellas cosas que van a ayudar a una sociedad según sus necesidades.

Entonces se puede determinar que el Derecho Tributario se refiere a un régimen Jurídico correspondiente al pago de los tributos, mientras que por Derecho Impositivo, se entiende el régimen jurídico de aquellas obligaciones impuestas por el Estado, es claro que ambas tratan de materia fiscal, por lo que las expresiones de Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden ser consideradas como sinónimos.

En conclusión, el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que forman parte del Derecho Público, el cual tiene como fin la contribución de los tributos, impuestos, tasas o contribuciones especiales, los cuales obligan a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones para que el Estado de esta manera pueda cumplir y cubrir las necesidades de la sociedad.

4.6. Objeto del Derecho Tributario.

El Derecho Tributario tiene un objeto relacionado con su función, sus principios y la relación entre los particulares y el Estado y el Estado con los particulares por lo que el autor **Francisco Cárdenas Elizondo**, señala que el

¹¹¹ Gonzáles, Samuel Merino, *Eficacia de los Tributos*, El Salvador, Universidad del El salvador, 2010, página 4.

¹¹² Zamora Chávez, Mario. *Apuntes de Fiscal I*, México, Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas, <http://www.fcca.umich.mx/descargas/apuntes/Academia%20de%20Fiscal/APUNTES%20DE%20FISCAL%20I%20C%20HAVEZ%20ZAMORA.pdf>, 7 de Julio de 2013.

Derecho Tributario estudia el conjunto de normas y principios que hablan de la actividad del Estado, siendo su mayor objetivo la obtención de ingresos que los particulares deben de entregar a los organismos especializados para eso pertenecientes al Estado, así como establecer principios organizadores de los tributos existentes en el país.¹¹³

Para el autor **Dino Jarach**, el Derecho Tributario tiene como objeto principal la relación jurídica tributaria, la cual se refiere a la obligación de dar, en este caso pagar el tributo; existiendo a su vez las obligaciones accesorias las cuales constan en intereses o suplementos de los impuestos. Por otro lado existe una relación sustantiva o material que es la relación de dar el tributo propiamente dicho.¹¹⁴

Desprendiendo, entonces que, el Derecho Tributario se encarga de establecer un mundo de normas jurídicas y estas, a su vez, regularán la relación entre el Estado, a través de medidas que pueden resultar coercitivas con los, particulares para la entrega de ciertos tributos que se utilizarán para gastos públicos. Tal y como lo establece el tratadista **Arrijo Vizcaíno** *“tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual él Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos. El derecho fiscal posee como campo de acción y de evaluación al conjunto de ordenamientos legales que reglamentan la percepción por parte del poder público de las aportaciones económicas que la ciudadanía en general efectúa para la realización de las obras y servicios públicos y demás actividades de interés general.”*¹¹⁵

En conclusión, el Derecho Tributario es una forma coercitiva y eficaz de hacer que los ciudadanos aporten para el desarrollo y prosperidad en la vida en sociedad, ya que aportan parte de sus riquezas con el fin de satisfacer las necesidades básicas de una sociedad, con el propósito de tener una mejor vida, y poder satisfacer las necesidades básicas.

¹¹³ Cárdenas Elizondo Francisco, *Op. Cit.* Página.40.

¹¹⁴ Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires; Argentina. Abeledo Perrot 1996. 3ª edición. Página 367.

¹¹⁵ Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Op. Cit.*, Página. 6.

4.7 Naturaleza del Derecho Tributario.

Para definir la naturaleza del Derecho Tributario se debe desglosar de donde proviene, diciendo que es aquella rama del Derecho Público, regulado por un conjunto de normas jurídicas las cuales establecen las formas y reglas a aplicar por el Estado para con los particulares, por lo que el autor **Armando Porras y López**, explica que el *“Derecho Tributario y sus relaciones son de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas ramas del derecho; los sujetos en cualquier rama del derecho son particulares, en cambio en el Derecho Fiscal uno de ellos siempre es sujeto de Derecho Público Las obligaciones civiles, mercantiles, laborales, etc., nacen de la concurrencia libre de la voluntades; en cambio en el Derecho Fiscal las obligaciones nacen de la Ley, independientemente de que exista libre voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto”*.¹¹⁶

El autor **Alberto Carlos Pacci Cárdenas** establece que la naturaleza del Derecho Tributario se encuentra dividido en tres ramas: la primera, Privado: *“a su vez se subdivide en derecho privado interno y externo, Público: también subdivido en derecho público interno y externo y social: el Derecho Privado regula relaciones jurídicas, fundamentalmente, entre particulares. Mientras que el derecho público regula las relaciones jurídicas entre las entidades u órganos que conforman el Estado, y entre estos y los particulares. En cambio, el derecho social regula las relaciones jurídicas que se suscitan en la colectividad: sociedad, entre cuyas ramas que se desprenden de ella se pueden mencionar al Derecho del trabajo y al Derecho agrario. Dentro de estas ramas, el derecho tributario como disciplina jurídica se encuentra ubicada dentro del Derecho Público Interno que como parte del Derecho Público se desprende del tronco común que es el Derecho en general.”*¹¹⁷

¹¹⁶ Porras y López Armando. *Derecho Fiscal – Aspectos Jurídicos y Contables*. México, D.F; Manuel Porrua, S.A. 1977. Página. 34

¹¹⁷ Pacci Cárdenas Alberto Carlos. *Op. Cit.*, Página. 15.

Para **Martín y Rodríguez Usé** la naturaleza jurídica del Derecho Tributario cuenta con dos elementos, el primero la obligación de dar cosa cierta a favor del Estado en carácter de acreedor, y el más importante, el segundo elemento que es el conjunto de obligaciones y deberes que satisfacen el crédito tributario. Por lo que dicho autor determina que no solo consiste en obligaciones a cargo de los particulares, sino también del Estado para con los particulares.¹¹⁸

En conclusión, se puede decir que la naturaleza jurídica del Derecho Tributario tiene varias características implícitas, primero que posee tres tipos de relaciones jurídicas siendo estas la privada, público y social teniendo como fin la forma en que el Estado va realizar sus actuaciones con los particulares, y de los particulares con el Estado; así como la obligación de los particulares, “de dar” a favor del Estado, y la otra, la obligación y deberes que integran el crédito tributario.

4.8. La División del Derecho Tributario:

4.8.1. Derecho Tributario, Parte General y Parte Especial:

El Derecho Tributario suele agruparse tradicionalmente en dos grandes partes.

4.8.1.1. Parte General:

En donde se puede establecer que figuran los conceptos básicos, tal y como lo determinan los autores **Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco** quienes exponen que la parte general comprende del estudio de los conceptos básicos, como las fuentes normativas reguladoras del tributo, principios constitucionales aplicables e

¹¹⁸ Martín José María, y Rodríguez Usé Guillermo F. *Op. Cit.*, Página 10.

individualización de entes públicos a los que se les reconoce poder para establecer y recaudar los tributos, entre otros.¹¹⁹

Por lo que se puede mencionar que la parte general del Derecho Tributario es aquella en la cual regulan todas las concepciones básicas y principales para poder comprender el funcionamiento del Derecho Tributario y la aplicación de otras normas del Derecho que se relacionan y así ejercer un control y un Derecho más completo.

La parte general en Guatemala estaría conformada por las disposiciones constitucionales y el Código Tributario, que establece las normas de aplicación general en el ordenamiento tributario guatemalteco.

4.8.1.2. Parte Especial:

Por otro lado el Derecho Tributario también tiene una Parte Especial, la cual según los autores **Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco** es aquella que estudia a los distintos tributos estatales, autónomos y locales. Por lo que la atención que el Derecho presta al tributo es el resultado de la importancia que tiene para la sociedad, que el Derecho Tributario se rija por normas jurídicas no quiere decir que el ente que es encargado de cobrar los tributos con los particulares va a regirse por las mismas normas en el sentido que como son de ejecución coercitiva, se vuelve importante para la satisfacción de fines públicos, pero eso no quiere decir que los entes encargados de dicha recaudación van a actuar en contra del Derecho.¹²⁰

En conclusión se puede decir que la Parte Especial del Derecho Tributario abarca cada tributo en específico, incluyendo para el caso de Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la ley del Impuesto Sobre la Renta, la ley del Impuesto de Solidaridad, etcétera.

¹¹⁹ Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, Editorial Thomson Aranzadi, 2008, 13ª Edición, página 27.

¹²⁰ *Loc. Cit.*

4.8.2. Derecho Tributario Sustantivo o Material:

El Derecho Tributario cuenta con una parte sustantiva también conocida como material, que contiene normas relacionadas con la obligación tributaria tal y como lo establece el autor **Chicas Hernández** quien manifiesta que el Derecho Tributario material o sustantivo es *“el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo 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”*.¹²¹

Por otro lado el autor **De la Garza** llama al Derecho Tributario Sustantivo o Material a aquel conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, efectos y extinción del crédito fiscal y aquellos supuestos que inician del mismo, por lo que tiene aspecto de crédito fiscal y el otro de obligación tributaria. Por lo que se le llama Derecho Sustantivo ya que es la parte del derecho civil que se conoce como derecho de obligaciones, por lo que en el Derecho Tributario es conocido como obligaciones tributarias, en donde se tiene que pagar un tributo en dichas relaciones obligatorias.¹²²

Para **Villegas** el Derecho Tributario Material tiene una misión específica, la cual consiste en la futura relación jurídica entre el Estado y los particulares con un fin el cual es el tributo, estableciendo a su vez que con sus normas jurídicas se va especificar quien es el sujeto activo y quien es el sujeto pasivo, tomando en cuenta quienes pueden ser los obligados a dicho pago. Expresa que no comparte la idea que el Derecho Tributario o sustantivo se agota con el hecho imponible, pues este también prevé los aspectos fundamentales del ligamento jurídico sustancial que nace cuando el Estado considera como va a producir la pretensión fiscal para cobrar un importe tributario a una persona.¹²³

¹²¹ Chicas Hernández Raúl Antonio. Op. Cit., Página 43

¹²² De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., Página 33.

¹²³ Villegas, Héctor B., Op. Cit., Página 245.

Por lo tanto se puede decir que el Derecho Tributario es material cuando se refiere a la relación jurídica que tiene implícito la obligación tributaria, por lo que son normas jurídicas que determinan el nacimiento, efectos y la extinción del crédito fiscal, como las relaciones jurídicas del Estado con los particulares.

4.8.3. Derecho Tributario Formal:

Existe una rama del Derecho Tributario la cual se refiere a la actuación y procedimientos ante la Administración Pública, esta es el Derecho Tributario Formal, en la que se incluyen las relaciones formales, por lo que el autor **De la Garza** establece que es *“la recaudación de los tributos, entendiéndose que es la tutela por parte de los tributos de un organismo administrativo del crédito que nace de las obligaciones por parte de los deudores y análoga a aquella que realiza una empresa privada respecto a sus deudores. Esta puede ser externa, cuando se refiere a la fiscalización, que trasciende de la Administración para exteriorizarse frente a los ciudadanos, contribuyentes o no por medio de actos administrativos, con el fin de comprobar si nacieron obligaciones tributarias, si es afirmativo si los créditos fiscales se hicieron puntual y correctamente satisfechos, y si no lo fueron para lograr coactivamente su ingreso al fisco”*.¹²⁴

Para el autor **Chicas Hernández** es aquella rama que estudia las normas jurídicas, los trámites de índole administrativos y procedimientos que tienen como fin solucionar los conflictos que se den entre el fisco y los particulares, determinando la cantidad que se va a pagar o aquellos procedimientos respecto a los impuestos y también la forma de aplicar sanciones cuando estos impuestos no sean cancelados.¹²⁵

Por último, **Huanes Tovar** expresa que el Derecho Tributario Formal *“se ocupa de las reglas que disciplina la determinación tributaria, en tanto que el derecho tributario material se ocupa de las reglas que disciplinan las relaciones jurídicas entre las personas y el Estado originadas en el tributo”*.¹²⁶

¹²⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, página 34.

¹²⁵ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*, Página 43

¹²⁶ Huanes Tovar, Juan de Dios, *Op. Cit.*, página 17.

De lo anterior podemos concluir que el Derecho Tributario Formal es aquella que se encarga de las normas jurídicas que regulan cómo va actuar la Administración Tributaria y como van a actuar los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones Sustantivas, indicando las formas en las que procederá a solucionar problemas, imponer sanciones fiscales cuando los particulares incumplan con las obligaciones originadas por el pago de los tributos.

4.9. Relación con las distintas Ramas del Derecho:

A continuación se hará una explicación de la relación que existe entre el Derecho Tributario y las ramas del Derecho, incluyendo las del Derecho Público y el Derecho Privado, siendo estas:

4.9.1 Con el Derecho Civil:

El Derecho Tributario tiene relación con el Derecho Civil según el autor **Chicas Hernández**, ya que el Derecho Civil le aporta al Derecho Tributario instituciones como: los Derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, capacidad, parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de los créditos, instituciones del Derecho Civil pero que tienen relación y efectos dentro del Derecho Tributario.¹²⁷

Según **Margain Manautou** en la teoría de la doble personalidad del Estado, este puede celebrar actos con los particulares, no utilizando su poder soberano sino siendo como un simple particular, contratando o celebrando operaciones reguladas por la rama del Derecho al cual pertenece dicho acto. Las operaciones de naturaleza civil que celebra el Estado le brindan ingresos, los cuales son llamados precios privados. Se establece que no todas las cantidades que el Estado tiene Derecho a percibir a través de su administración activa son ingresos fiscales, ya que son constituidos únicamente como los provenientes de impuestos y derechos.¹²⁸

¹²⁷ Chicas Hernández Raúl Antonio. Op. Cit., Página 44

¹²⁸ Margain Manautou, Emilio. Op. Cit., página 14.

El Derecho Tributario tiene relación con el Derecho Civil ya que este según **Vásquez López** *“debido a que ha tomado numerosos conceptos, como la obligación, persona, patrimonio, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, y figuras jurídicas como la prestación de servicios, fideicomiso, la asociación en participación, por citar tan solo algunas, pero sin perder de vista que, en todo caso, al Derecho Fiscal le interesa el bien público por encima de los intereses privados tutelados por el Derecho civil.”*¹²⁹

Se relacionan porque existen definiciones dentro del Derecho Civil aplicables al Derecho Tributario por ejemplo los particulares como ciudadanos tienen ciertas obligaciones, el de cumplir con los tributos, por lo que el en este caso el Derecho Tributario adopto del Derecho Civil la definición de las obligaciones. Por lo que el Derecho Tributario utiliza ciertas definiciones y características del Derecho Civil, como lo son las obligaciones, sujetos de las obligaciones, domicilio, pago, prescripción, entre otros.

4.9.2. Derecho Mercantil:

Otra rama del Derecho que tiene relación con el Derecho Tributario es el Derecho Mercantil. Según dice **Chicas Hernández** *“es innegable bastando para el efecto señalar que términos como: sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario, entidades financieras, almacenes generales de depósito; pertenecen eminentemente a la disciplina jurídica del Derecho Privado, conocida como Derecho Mercantil, y es a dicha disciplina a la que tendremos que acudir a clarificar toda una serie de dudas y problemas que se encontraran en la aplicación de leyes tributarias”.*¹³⁰

Por otro lado el autor **Margain Manautou** establece que el Estado no quiere simplemente lograr obtener las contribuciones de los particulares, sino lo que busca es la obtención de recursos para cubrir las necesidades de las personas, es decir de la sociedad, por lo que del Derecho Mercantil obtiene

¹²⁹ Vásquez López, Arturo y Félix Calderón Vázquez, *Derecho Fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2005, Página 13.

¹³⁰ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*, Página 44

los principios básicos de los actos del comercio, comerciante, sociedad mercantil, títulos de crédito para evitar la evasión de los tributos a cargo de las personas que se encuentran dentro del comercio, ya sean personas naturales y jurídicas.¹³¹

Entonces se puede decir que el fin primordial del Estado es garantizar una vida digna para los ciudadanos y esto lo va hacer por medio de los fondos recaudados por el Estado con los tributos, dados por los contribuyentes, la relación que existe entre ambas ramas es que el Estado funciona como una empresa mercantil, porque el Estado se encuentra constituido por un grupo coordinado de trabajo, los que serian los tres poderes el Legislativo, Ejecutivo y Judicial, con el objeto de ofrecer a los ciudadanos bienes y servicios que ayuden al progreso de la comunidad, como podemos darnos cuenta en este ejemplo el Derecho Tributario a su vez utiliza otras definiciones del otras ramas para el correcto funcionamiento de sus normas.

4.9.3. Derecho Constitucional:

El Derecho Constitucional le otorga al Estado ciertas potestades para regular los tributos, establecer principios y limitaciones constitucionales tal y como lo establece el autor **Chicas Hernández**: *“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”*.¹³²

A su vez **Villegas** expresa que el Derecho Constitucional tiene relación con el Derecho Tributario en el momento que *“estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que estas existen (y aun cuando no sean constitucionales escritas). Estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o ente central y provincias o estados federados). Determinan los límites temporales*

¹³¹ Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.*, página 16.

¹³² Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*,Página 44

*y especiales en que ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes”.*¹³³

El autor **De la Garza** llama al Derecho Tributario Constitucional *“El conjunto de normas que disciplinan las soberanías dentro del Estado y las delimitan entre ellas.”*¹³⁴ Estas determinan quien ejerce el poder en materia fiscal, este no es un Derecho Tributario más que por el objeto o materia a que se refiere, ya que la función del Derecho Constitucional es disciplinar la soberanía del Estado en el sector Tributario.

Se puede determinar que el Derecho Tributario tiene relación con el Derecho Constitucional ya que este toma principios constitucionales para crear los tributos, entonces de esa manera dichas normas tributarias tendrán límites y no sobrepasarán los derechos de los ciudadanos.

4.9.4 Derecho Penal:

El Derecho Tributario se relaciona con el Derecho Penal porque necesita de normas sancionatorias para que los tributos que no se cumplan sean penados, por lo que el autor **De La Garza** determina que es *“El conjunto de las normas que definen los ilícitos penales en relación a la materia tributaria y establecen las penas.”* No contando únicamente con sanciones por la falta de pago sino también el objeto de esta es el tutelar los bienes y valores que derivan del Derecho Tributario.¹³⁵

Con esta rama del Derecho, el Derecho Tributario tiene relación según lo establece **Rodríguez Lobato** en cuanto que *“ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además, y siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal.”*¹³⁶

También **Gianini** expresa que *“una amplia zona del Derecho Tributario se relaciona con el Derecho Penal. Es aquella que tiene por objeto las sanciones, de carácter penal, establecidas en las leyes para las más graves*

¹³³ Villegas, Héctor B., *Op. Cit.*, Página 157

¹³⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, página 35.

¹³⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, página 35.

¹³⁶ Rodríguez Lobato Raúl. *Op.Cit.*, Página 19.

*transgresiones de las normas tributarias. Esta parte de nuestra disciplina a la que se da el nombre de Derecho Penal tributario, esta regida por los principios fundamentales y por las normas mas generales del Derecho Penal”.*¹³⁷

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas las cuales se encargan de regular la obtención de los tributos por lo que necesita de otras ramas del Derecho para que funcione de manera correcta y para que se sancione a las personas que incumplan con el pago de los tributos es por eso que tiene relación con el Derecho Penal, ya que el incumplimiento de los tributos tiene ciertas consecuencias que pueden llegar a convertirse en delitos, es por eso que ambas ramas van de la mano, porque es necesario que para el funcionamiento del Derecho Tributario el Derecho Penal establezca sanciones de carácter económico que van inherentes a la obligación de pago.

4.9.5 Derecho Internacional:

La relación que tiene el Derecho Internacional con el Derecho Tributario es que en las relaciones comerciales al momento de realizar transacciones o pagos se generan impuestos y al momento de hacerse entre particulares nacionales de diferentes Estados se daría una doble tributación, por lo que fue importante emitir normas que regularan dichas actividades comerciales. Según **Margain Manautou** a la hora de hablar de Derecho Internacional Público en relación al Derecho Tributario se dice que *“se encuentran los principios y las normas que trata de impedir la doble tributación internacional.”*¹³⁸

Por ejemplo en Europa, se han creado convenios internacionales con el fin que el contribuyente no pague doble tributo en cualquier país en donde resida o donde realice actividades económicas.

Para el autor **De Juano** se entiende que el Derecho Tributario tiene relación con el Derecho Internacional porque por ser rama del Derecho Público

¹³⁷ Gianini, Achille Donato, Instituciones de Derecho Tributario, España, Editorial De Derecho Financiero, 1957, Página 13.

¹³⁸ Margain Manautou, Emilio. *Op. Cit.*, página 19.

estudia las relaciones, consecuencias, naturaleza y regulación jurídica de los deberes que derivan de la obligación tributaria dentro de la esfera internacional.¹³⁹

Por lo que se puede decir que se relacionan cuando el Derecho Internacional influye en la relación con el Derecho Tributario cuando existe un compromiso tributario, pero interfiere el Derecho Internacional para que al desempeñar actividades de comercio en diferentes partes del mundo, no exista doble tributación, ya que la doble tributación internacional no busca que se pague en un Estado, lo que busca es que dos Estados no graven dos o mas veces a una misma persona por el mismo hecho generador, que por lo general será en el lugar donde se va realizar la transacción, es por eso que se da la necesidad de relacionarlas para crear una armonía y eficiencia dentro del Derecho Tributario de los diferentes países.

4.9.6 Derecho Administrativo:

La relación que existe entre el Derecho Administrativo con el Derecho Tributario según dice **Chicas Hernández** es que regula las relaciones del Estado con los particulares, en especial cuando se decreta normas que contiene tributos, donde se establecen los órganos para recaudar tributos, procedimientos administrativos de recaudación y medios de impugnación de las resoluciones y liquidaciones dadas por los órganos administrativos como lo son la revocatoria y la reposición.¹⁴⁰

Para **Morgain Manautou** *“dado que las normas que regulan la recaudación, el manejo y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y otros órganos públicos para el cumplimiento de sus fines, no son de carácter administrativo sino fiscales y financieros, la relación que el Derecho Tributario puede tener con el Administrativo, consiste en que este debe ejecutar, en la esfera administrativa, el exacto cumplimiento de aquel.”*¹⁴¹

Según **Vásquez López** de esta rama del Derecho *“toma los principios básicos y las instituciones necesarias para la estructura, organización y*

¹³⁹ De Juano, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Argentina, Ediciones Molachino, 1971, Página 699.

¹⁴⁰ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*, Página 45

¹⁴¹ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. Cit.*, página 20.

*funcionamiento de la administración fiscal, debido a que las funciones que realizan los servidores públicos encargados de la aplicación de las leyes fiscales y de la vigilancia de su cumplimiento, son de carácter administrativo.”*¹⁴²

Por otra parte **Bravo Arteaga** establece que el Derecho Tributario forma parte íntegramente del Derecho Administrativo, ya que las relaciones jurídicas implican la participación del Estado, como sujeto activo, acreedor o como órgano encargado de la aplicación de la ley, con el objeto de garantizar los derechos de los contribuyentes al debido proceso y la determinación de las obligaciones que nacen de la obligación tributaria.¹⁴³

Entonces se puede determinar que el Derecho Administrativo tiene relación con el Derecho Tributario ya que este al momento de recaudar los tributos necesita de una entidad recaudadora la cual va formar parte del Derecho Administrativo en la forma de actuar y por ser parte del Estado, y porque va regular la relación entre el Estado y los particulares, es por eso que se complementan porque el Derecho Administrativo va a supervisar el buen funcionamiento de los organismos del Estado recaudadores y aplicadores de la ley para que estos actúen conforme la ley en materia tributaria.

4.9.7. Derecho Procesal:

Por otro lado es importante establecer la relación del Derecho Tributario con el Derecho Procesal ya que éste regula la forma en que los procedimientos tributarios van a llevarse a cabo tal y como dice **Margain Manautou** cuando determina que el Derecho Procesal le toca indiscutiblemente cuestiones relativas a lo contencioso tributario y al procedimiento de ejecución, hay que acudir a los principios y las bases fundamentales para establecer los recursos administrativos, así como para el desahogo de las pruebas.¹⁴⁴

A su vez el autor **Rodríguez Lobato** establece que de esta rama *“ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el*

¹⁴² Vázquez López, Arturo y Félix Calderón Vázquez, *Op. Cit.*, Página 11.

¹⁴³ Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Colombia, Editorial Rosaristas, 1997, Segunda Edición, página 63.

¹⁴⁴ Margain Manautou, Emilio, *Op. Cit.*, página 19.

*control de legalidad de los actos del fisco como el procedimiento administrativo en ejecución”.*¹⁴⁵

Existen normas que resuelven la litis entre la Administración Pública y los sujetos en materia tributaria tal y como lo dice **De la Garza** ya que dice que éstas constituyen un conjunto de normas que disciplinan la generalidad de los procesos o en particular los procesos parte de la administración.¹⁴⁶

El autor **Vásquez López** determina que del derecho Procesal se toman los principios fundamentales para construir un medio defensa los cuales los particulares puedan utilizar para contradecir las disposiciones administrativas. Entonces así poder rebatir actos o resoluciones de los organismos fiscales que estén en contra de la ley, por medio de los recursos administrativos o por juicios ante los tribunales administrativos y los procedimientos de ejecución.¹⁴⁷

Por lo que se puede establecer que la relación que existe entre ambos es que el Derecho Procesal es el encargado de llevar un debido proceso, es decir la relación entre el Estado y un particular en el momento que surge una controversia siempre actuando conforme el Derecho, y entonces el Derecho Tributario se une al Derecho Procesal cuando por medio de un conjunto de normas en los procedimientos tributarios se quiere resolver conflictos entre el fisco y los contribuyentes.

4.9.8 Derecho Financiero

Otra rama importante con la que encontramos relación es el Derecho Financiero, ya que tiene que ver con el Derecho Tributario al considerar que regula la Actividad Financiera del Estado, tal y como lo establece el autor **Chicas Hernández** se da una relación en el *“conjunto de normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público. Se ha insistido en que el Derecho Tributario se desligó del Derecho Financiero y que por ser disciplinas jurídicas relativamente nuevas, modernas, todavía guardan relación muchas de sus*

¹⁴⁵ Rodríguez Lobato Raúl. *Op. Cit.*, Página 19

¹⁴⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, página 36.

¹⁴⁷ Vásquez López, Arturo y Félix Calderón Vásquez, *Op. Cit.*, Página 11.

*instituciones, al extremo de crear confusión y estimarse que el Derecho Financiero y Derecho Tributario son la misma disciplina”.*¹⁴⁸

El autor **Villegas** al referirse al Derecho Financiero expresa que el Estado para cumplir con sus fines necesita de medios económicos y así satisfacer las necesidades públicas. A su vez se da la necesidad de crear una actividad planificadora y adquirir medios económicos, por lo que se exige una regulación jurídica que comprende un conjunto de normas que crearán un buen funcionamiento y legalidad en la relación del Estado con los particulares.¹⁴⁹

Por ultimo el autor **Huanes Tovar** dice que *“el Derecho Tributario es una rama del Derecho Financiero, pues mientras el derecho financiero estudia cómo el Estado persigue crear los ingresos y aplicarlos al gasto público, el derecho tributario estudia las reglas para que esta tributación se produzca dentro de una relación no sólo legal, sino también justa”.*¹⁵⁰

Entonces se dice que el Derecho Tributario va de la mano con el Derecho Financiero, existiendo una cuasi relación de género y especie, toda vez que el Derecho Financiero regula la obtención de los recursos públicos en general al estudiar la actividad financiera del Estado y el Derecho Tributario, regula la obtención un recurso en específico: el tributario, el cual dicho sea de paso es el más importante de los ingresos públicos.

El Estado busca crear ingresos para poder utilizarlos en su búsqueda del bien común, por lo que se relacionan profundamente, ya que el Derecho Tributario crea normas para que exista la tributación correcta y legítima mientras que el Derecho Financiero busca crear, planificar y adquirir medios económicos para la satisfacción de las necesidades publicas de la sociedad.

¹⁴⁸ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*, Página 44

¹⁴⁹ Villegas, Héctor B., *Op. Cit.*, Página 157

¹⁵⁰ Huanes Tovar, Juan de Dios, *Derecho Tributario I*, Universidad Los Ángeles de Chimbote, 2006, Editorial Uladech, página 17.

4.10. Autonomía:

4.10.1. Definición:

La autonomía es aquella potestad que tienen los Estados o entidades para gobernar conforme ciertas normas, por lo que según el autor **Horacio A. García Belsunce**, en el derecho la palabra autonomía se interpreta respecto a las ramas jurídicas como *“aquella rama en donde se determina el proceso de formación en donde se cumple ciertas acciones en las cuales se establecen razones sociales, políticas, económicas e históricas que influyen para la creación del sistema jurídico”*.¹⁵¹

La autonomía es una rama del saber, su objeto formal es el conocimiento, por lo que toda ciencia objetivamente no puede ser constituida por la lógica formal como lo establece el autor, **Joseph Bochenski**, pero a su vez este dice que las leyes se pueden emplear de distintas formas, pero estas no pueden ser analizadas de forma deductiva o inductiva, pero es su peculiaridad del método y la capacidad autointegradora que justifica la autonomía de una ciencia.¹⁵²

Por otro lado para el autor **Ray** la autonomía supone cierta esfera de relaciones esta disciplinada según ciertas directrices, las cuales son opuestas al orden que establece otros sectores, se comprende con facilidad por faltar una norma expresa para una cierta relación jurídica, se recurre a la aplicación del derecho común, obteniendo o no un resultado contradictorio a aquellos principios o ideas características del sector específico en cuestión. Por lo que agrega el mismo autor que *“las relaciones comprendidas en un sector de la actividad económica pueden caer y caen efectivamente, por su estructura, dentro de los esquemas del derecho común, del que quedan sustraídas al someterlas a una ordenación particular”*.¹⁵³

Por lo tanto, la autonomía toma en cuenta ciertas características como la economía, política, historia y la sociedad, para crear las normas que van a

¹⁵¹ García Belsunce, Horacio A. *Op. Cit.*, Página 7.

¹⁵² Bochenski, Joseph, *Los Métodos actuales del pensamiento*, España, Editorial Ariel, 1979, Página 26.

¹⁵³ Ray, José Domingo, *Sobre las autonomías de las ramas de las ciencias jurídicas*, en Anales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Argentina, 2005, Página 225.

regir en la sociedad, entonces la autonomía es aquella potestad que tienen los Estados para que dichas normas creadas sean utilizadas para su funcionamiento y para una buena vida en sociedad.

4.10.2 Diferentes posturas sobre la Autonomía en el Derecho Tributario

Muchos autores sostienen que el Derecho Tributario sí es una rama del derecho autónoma; sin embargo, existen diferentes posturas, donde se cuestiona si existe autonomía del Derecho Tributario o proviene de otras ramas del Derecho, tales teorías son:

a. Posición Anti-autonomía: esta niega la autonomía del Derecho Tributario, tal como lo establece **Pacci Cárdenas**, ya que en esta teoría el Derecho Tributario se subordina a otras ramas del Derecho como lo son la Civil, Administrativo y al Financiero, encontramos como principales expositores de esta teoría a GENY, el cual sostiene que muchas de las normas son aplicables en materia tributaria como ocurre con las Teorías Generales de las obligaciones civiles y de los contratos, así como las del Estado Civil, nombre, domicilio, sucesiones entre otras. Existen muchas relaciones entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario, por lo que se concibe el Derecho en general como un todo unitario, pero las relaciones jurídicas tienen un origen distinto toda vez que el Derecho Común encuentra su fuente en la voluntad de las partes y en la ley.¹⁵⁴

En esta misma postura existen otros autores quienes postulan que por una subordinación al Derecho Administrativo, como lo son ALESSI, GAETANO y VITA y los tributaristas GIANNINI, MICHELI, HENSEL, BLUMENSTEIN, ATALIBA, estos sostienen según el autor **Pacci Cárdenas**, que la Actividad Financiera del Estado de obtener ingresos públicos constituye una función administrativa, como todas las actividades estatales, la cual se encuentra regulada por el Derecho Administrativo. Por lo que es verdad que existe relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario, pero no sostienen relación de subordinación frente a aquel, ya que si bien es un órgano administrador del tributo es una entidad pública, en su origen, como

¹⁵⁴ Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Op. Cit.*, Página 6.

parte del sistema de la Administración Pública con las competencias y facultades y la aplicación de los tributos.¹⁵⁵

Por último dentro de la clasificación de anti-autonomía **Pacci Cárdenas** separa a “*quienes postulan por una subordinación al Derecho Financiero donde se encuentran PUGLIESE, GIULIANI FONROUGE, RAFAEL BIELSA, VANONI quienes sostienen que la parte más importante del Derecho Financiero es el Derecho Tributario toda vez que el fenómeno impositivo es parte de la actividad financiera del Estado y que posee principios generales propios. Esta afirmación no resulta ser acertada toda vez que el Derecho Financiero no profundiza en el estudio de la principal fuente de ingresos públicos: el "tributo" como si lo hace el Derecho Tributario al tratar las obligaciones tributarias en su integridad; ni puede atribuírsele el principio legalidad como principio general aplicable a toda la actividad financiera del Estado que, en cambio, es recogida plenamente en el ordenamiento jurídico tributario.*”¹⁵⁶

A su vez el autor **Gonzáles** coincide diciendo que en esta postura se “*niega la autonomía del Derecho Tributario, subordinándolo al Derecho Financiero, entendiendo a éste como autónomo porque dispone de principios generales propios, o por la función de los institutos financieros y el órgano que la cumple, o sosteniendo al derecho financiero como carente de autonomía por incluirlo en el derecho administrativo*”.¹⁵⁷

Por lo que se concluye que para esta teoría no existe una autonomía como tal del Derecho Tributario, ya que éste no tiene definiciones o características propias porque se basa en otras ramas del Derecho como lo son el Derecho Civil, Administrativo y el Financiero, y toma ciertos aspectos de estas ramas al referirse a las obligaciones tributarias o los tributos.

b. Posición Autonómica Restringida: en esta posición sobresale el tratadista **DINO JARACH**, según lo establece el autor **Pacci Cárdenas**, quien expone

¹⁵⁵ *Loc. Cit.*

¹⁵⁶ *Ibid.*, Página 7.

¹⁵⁷ Gonzáles, Samuel Merino, *Op. Cit.*, página 12.

*“el Derecho Tributario goza de autonomía didáctica como científica aludiendo al derecho tributario material o sustantivo que deviene en una rama de aquél”.*¹⁵⁸

Esta posición de autonomía restringida refiere que el Derecho Tributario posee conocimientos propios los cuales son generales, por lo que alcanza un método propio para su estudio, porque establece principios fundamentales los cuales ayudan a la comprensión de dicha rama, entonces por eso se le llama científica por la creación de definiciones y conocimientos propios que son independientes de las demás ramas del Derecho.

c. Posición Autonómica Total: en donde esta posición según **Pacci Cárdenas** coincide en que *“esta posición, concibe que el Derecho Tributario goza de autonomía, pero no de modo absoluto como ocurre con el resto de disciplinas jurídicas. Esta autonomía puede justificarse desde un punto de vista estructural, dogmático, teleológico y didáctico”.*¹⁵⁹

Según las teorías expuestas con anterioridad existe una que se puede determinar como la mas cierta, esta es la autonómica total, en esta se establece una relación jurídica-tributaria del contribuyente con el Estado, donde se crean conceptos o métodos propios que se aplicaran para su efectividad las normas tributarias, e instituciones jurídicas para satisfacer las necesidades básicas de la sociedad, siendo entonces la teoría mas aceptada por unir las características y elementos necesarios para el entendimiento y la mejor aplicación del Derecho Tributario.

4.10.3 Tipos de Autonomía del Derecho Tributario:

4.10.3.1 Autonomía Científica

La Autonomía Científica se basa en el principio de legalidad como lo establece el autor **De la Garza** quien indica que es aquel *“el Derecho Tributario goza tanto de autonomía estructural como de autonomía científica.*

¹⁵⁸ Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Op. Cit.*, Página 7.

¹⁵⁹ *Loc. Cit.*

*Su principio fundamental, el de la legalidad, es aquel por virtud del cual los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y material, constituye la piedra básica a esta rama del Derecho. Este principio se puede denominar nullum tributum sine lege, la cual significa la existencia de un corpus de normas jurídicas consignadas para prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de estas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde”.*¹⁶⁰

Por otra parte el autor **Chicas Hernández** al definir la autonomía científica determina que es “*por ciencia debe entenderse un complejo orgánico de nociones generales y particulares coordinadas entre si con un rigor lógico. No es ciencia una simple yuxtaposición empírica de nociones ubicadas solo por razones pragmáticas, ya que a veces ese conjunto de nociones yuxtapuestas cuya unidad surge solo teleologicamente puede ser justificadamente motivo de un estudio unitario, pero ello no implica científicidad de autonomía.*”¹⁶¹

Entonces la autonomía científica es aquella en la cual los tributos se determinan de una forma material y formal, en el que es necesario el principio de legalidad, donde según las normas tributarias se le da nacimiento a aquellas obligaciones tributarias, que va a determinar los sujetos, el monto según la obligación.

Entonces la autonomía Científica en la cual los tributos se determinan de una forma material y formal, en donde es necesario el principio de legalidad y donde según las normas tributarias nacen aquellas obligaciones tributarias, y se determina los sujetos, el monto según la obligación.

4.10.3.2 Autonomía Estructural

Autonomía Estructural como lo menciona el autor **Pacci Cárdenas** el Derecho Tributario posee esta clase de autonomía, ya que posee instituciones jurídicas tributarias propias como lo son en este caso los tributos.¹⁶²

¹⁶⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, página 37.

¹⁶¹ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*, Página 38

¹⁶² Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Op. Cit.*, Página 7.

Entonces esta autonomía es aquella en la cual se cuenta con instituciones jurídicas tributarias, conocidas como tributos, las que las personas por vivir en sociedad, como contribuyentes, tienen que cumplir para la satisfacción de necesidades básicas, según su capacidad de pago.

4.10.3.3 Autonomía Didáctica

Dicha autonomía tiene un único fin el cual es la enseñanza teórica tal como lo establece el autor **Chicas Hernández**, quien *“reconoce como único fin las necesidades de orden práctico y de enseñanza teórica. Esto significa que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales, puede llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley indicaba”*¹⁶³.

Al momento de referirse a la autonomía didáctica **Villegas** determina que es aquella que se puede aceptar dentro del Derecho Tributario porque establece una autonomía funcional derivada que constituye un conjunto de reglas jurídicas homogéneas, conectando a un grupo orgánico y singularizado.¹⁶⁴

Teniendo un diferente criterio, **Pacci Cárdenas** define la autonomía didáctica como aquella que se basa en la enseñanza y que es independiente, refiriéndose a la exposición de los temas tributarios en los centros de enseñanza superiores.¹⁶⁵

Entonces, el Derecho Tributario cuenta con Autonomía Didáctica cuando se basa en el singularísimo normativo de sus características específicas y comunes tal y como lo dice **González**, que lo primero es la coacción en la génesis del tributo, ya que el Estado decide crear tributos para que los ciudadanos tengan obligaciones, segundo la coacción normada se refiere a la potestad tributaria se convierte en facultad normativa, esto quiere decir que se crea distinción de tributos por su género y especie y por último su finalidad

¹⁶³ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*, Página 27

¹⁶⁴ Villegas, Héctor B., *Op. Cit.*, Página 145

¹⁶⁵ Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Op. Cit.*, Página 7.

es la cobertura de los gastos públicos que genera un principio fundamental del Derecho Tributario, que es la capacidad contributiva.¹⁶⁶

Por lo tanto la Autonomía Didáctica es aquella que reconoce como única causa, el estudio de una rama del Derecho, las necesidades de orden práctico y enseñar la parte teórica de ese Derecho, por lo que busca esta autonomía es enseñar de forma independiente, pero siempre basándose en las normas estableciendo la coacción del tributo y así crear cooperación de los ciudadanos para la satisfacción de recursos económicos según las capacidades de cada contribuyente.

4.10.3.4 Autonomía Legislativa

Se dice que esta autonomía existe, cuando la rama jurídica cuenta con normas propias para la aplicación y regulación de aquellas relaciones para que se lleve a cabo el pago de los impuestos, es por eso que para **Chicas Hernández** la autonomía legislativa es aquella en la que se logra llegar a tener un instrumento legislativo en la cual se regulan las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por aplicar normas supletorias creaban confusión, sin duda incertidumbre, lo cual fomentaba la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.¹⁶⁷

Entonces se establece que la Autonomía Legislativa es aquella en la cual el Derecho Tributario tiene sus propias normas, las cuales son independientes a otros cuerpos normativos, para que se pueda entender la forma en que se tiene que hacer los pagos, o aquellas relaciones entre el Estado y los particulares para así evitar la evasión o dudas a acerca de el sistema y la forma en que funciona el sistema tributario.

4.10.3.5 Autonomía Dogmática o Conceptual

Se puede determinar que la autonomía del Derecho Tributario según este tipo se da porque no se atiende a conceptos, sino que crea los propios con elementos exclusivos y los utiliza para precisar su alcance y atenerse a el.

¹⁶⁶ Gonzáles, Samuel Merino, *Op. Cit.*, página 14.

¹⁶⁷ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*, Página 39

Por lo que para el autor **Godoy** la Autonomía Dogmática o conceptual en caso de silencio de la ley tributaria, esta no tiene que recurrir al los principios del Derecho Privado, ya que sus fines son opuestos al hecho imponible, ya que representan un hecho económico o un acto o hecho jurídico provenientes de una situación compleja de contenido económico y jurídico, ya que únicamente es el presupuesto de hecho de obligación tributaria y la causa formal del tributo es la ley derivada del poder tributario del Estado, encuadrada en los principios y límites constitucionales y en la medida de la capacidad contributiva que resulta de la relación económica derivada del hecho imponible y métodos propios de interpretación.¹⁶⁸

A su vez para **García Belsunce**¹⁶⁹ coincidiendo con **González**¹⁷⁰ la Autonomía Dogmática o Conceptual se da cuando esta rama del derecho tiene conceptos y métodos propios para su expresión, para su aplicación e interpretación.

Por consiguiente la Autonomía Dogmática o conceptual es aquella en la que se crean conceptos o métodos propios los cuales van a volver más sencilla la aplicación de las normas tributarias y a su vez permitirán una interpretación más eficiente, en donde las leyes tributarias son suficientes para que se cumplan sin acudir a otras normas para su mejor interpretación.

4.10.3.6 Autonomía Teleológica

Existe otro tipo de autonomía dentro del Derecho Tributario, es la Teológica, esta se refiere según el autor **Pacci Cárdenas** que es aquella que le interesa al Derecho Tributario ya que tiene por objeto las relaciones jurídicas-tributarias que se derivan de la aplicación de los tributos, porque no son las mismas que en las diferentes ramas jurídicas del Derecho.¹⁷¹

Por otro lado para el autor **García Belsunce** la Autonomía Teológica se da en el Derecho Tributario porque tiene fines propios, ya que crea y aplica los

¹⁶⁸ Godoy Norberto J. *Op. Cit.*, Página 102.

¹⁶⁹ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*. Tomo II, Argentina, Editorial de Palma, 2000, 2ª edición, Página 142.

¹⁷⁰ González, Samuel Merino, *Op. Cit.*, página 13.

¹⁷¹ Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Op. Cit.*, Página 7.

tributos que no están en otras ramas del Derecho, pero no están opuestos a los fines comunes dentro del mismo Derecho Común.¹⁷²

En conclusión, la Autonomía Teleológica en el Derecho Tributario tiene por objeto la relación jurídica-tributaria del contribuyente con el Estado, a la hora de aplicar los tributos, creando y aplicando fines propios los cuales buscan llegar al bien común en el momento que se aplican las normas dentro del Derecho para la contribución de la sociedad.

4.10.3.7 Autonomía Orgánica

Esta autonomía es conocida por la relación que existe entre el Derecho Tributario con el Derecho Civil, tal como lo definen los autores **Godoy**¹⁷³ y **García Belsunce**¹⁷⁴, diciendo que se le conoce como Autonomía Orgánica porque es del Derecho Público, que si lo subordina, por lo que en el Derecho Tributario su fuente de obligación es el poder coactivo del Estado, y en el Derecho Civil es la voluntad de las partes o la propia ley, pero este solo vale como presupuesto del hecho de la relación jurídica-tributaria, siendo entonces la causa de la obligación ético político del individuo de contribuir a subvenir las necesidades del Estado en la medida de su capacidad contributiva, por lo tanto la obligación civil es la licitud del consentimiento o interés de las partes o la ley.

Pero para el autor **González** la autonomía estructural u orgánica se presenta cuando las instituciones integran determinada rama del Derecho la cual tiene naturaleza jurídica propia, y es distinta a otras ramas del Derecho, ya que no encuentra su fuente en ellas, por lo que para este autor el Derecho Tributario forma parte del Derecho Público, siendo la voluntad una de las cosas más importantes ya que aquí se da el poder coactivo del Estado, el acto jurídico reglado en la relación jurídica tributaria se considera por su naturaleza económica y por último porque tiene una obligación tributaria.¹⁷⁵

¹⁷² García Belsunce, Horacio A., *Autonomía del Derecho Tributario*, Argentina, Editorial Depalma, 1996, Página 60.

¹⁷³ Godoy Norberto J. *Op. Cit.*, Página 102.

¹⁷⁴ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.*, página 143.

¹⁷⁵ González, Samuel Merino, *Op. Cit.*, página 13.

En conclusión cuando se refiere a la Autonomía Orgánica en el Derecho Tributario se determina en la manera que éste no se atiene a conceptos ya creados por el Derecho Privado, ya que crea definiciones propias, creando elementos, y creando soluciones en donde se pueda dar un silencio de la ley fiscal ya que no se debe de recurrir a leyes de otra índole como lo es el Derecho Civil, ya que el Derecho Tributario tiene por si solo como determinar e imponer sus normas, como lo es el hecho imponible siendo representado por un hecho económico, a través de un acto o hecho jurídico, dependiendo de la capacidad de pago de el contribuyente, por lo que el Derecho Tributario goza de métodos propios para entender y cumplir con su fin que es la recaudación de impuestos para el desarrollo común del Estado.

4.11. Límites

Para la creación de normas jurídicas tributarias, el Estado tiene ciertos límites que van a ser regulados por la Constitución Política por lo que según el autor **Blanco Ramos** la soberanía tributaria se ve limitada, ya que el Estado puede establecer tributos, determinar fuentes y proponer una cuantía, pero se ve delimitado por el Derecho Constitucional, siendo éste un limite jurídico, ya que como todas las normas dentro de un Estado, como el Derecho Tributario busca el bien común, se consideran situaciones de índole social, económico y político para poder establecer normas dentro de un ordenamiento jurídico que beneficie a toda la sociedad.¹⁷⁶

EL autor **Zavala Ortiz** determina que la potestad tributaria es un poder que el Estado dispone para implementar tributos, donde éste no puede ejercerse de forma absoluta y sin ningún tipo de limitación por lo que se determinan límites. Existen limites jurídicos, en los cuales se tratan principios que protegen la carga tributaria, para que esta sea justa y equitativa en la relación a los sujeto que va afectar, tomando en cuneta lo económico social.¹⁷⁷

Entre los límites que se pueden establecer dentro del Derecho Tributario se encuentran, según **Zavala Ortiz**, primero el principio de legalidad, conocido a

¹⁷⁶ Blanco Ramos, Ignacio. *Op. Cit.*, Página 25.

¹⁷⁷ Zavala Ortiz, José Luis. *Op. Cit.*, Página 15.

su vez como reserva legal, este principio establece que únicamente la ley puede imponer, suprimir, reducir o condonar tributos, dándole límite a la potestad tributaria donde los ciudadanos tiene como garantía que solo el Poder Tributario tiene potestad para realizar cambios dentro de el ámbito legal; segundo, el principio de legalidad y generalidad, en donde el tributo afecta a los sujetos en el supuesto previsto por ley de el hecho gravado; tercero, principio de equidad o justicia tributaria, el Estado en el uso de su soberanía, crea o establece tributos, pero estos tienen ciertas bases que no pueden sobrepasar, para evitar que se le imponga a un contribuyente un pago excesivo de tributos; cuarto, el Derecho de Propiedad, donde los sujetos tienen dominio de propiedad sobre bienes de su patrimonio, pero estos tributos son tan altos que privarían al particular de esos bienes; quinto la naturaleza impositiva, la que trata de precisar si el tributo tiene como fin obtener recursos para el Estado y así lograr sus fines.¹⁷⁸

Hay que tener en cuenta también que como un límite político menciona el autor **Zavala Ortiz**, el problema de la doble tributación, la que implica que un sujeto se ve gravado por un tributo una o más veces, en un mismo periodo de tiempo, y por una misma actividad, siendo esta la doble tributación interna y por otro lado esta la tributación se puede dar entre uno o más Estados, siendo esta la doble tributación internacional.¹⁷⁹

Por otro lado según **Figueroa Vásquez**, existen otros límites del Poder Tributario como lo son: primero, límites externos, en donde el Poder Tributario se limita por el impedimento de gravar tributos, porque estos tributos se dan fuera de su territorio; segundo, los límites internos, donde se ve limitado por los principios constitucionales tributarios, que son normas de rango constitucional que constituyen restricciones impuestas por la soberanía en el ejercicio de las autoridades como lo es el poder legislativo.¹⁸⁰

El autor **Mario Chávez Zamora** establece que el Derecho Tributario encuentra ciertas limitaciones, las que en síntesis pueden resumirse de la

¹⁷⁸ *Loc. Cit.*

¹⁷⁹ *Ibid.*, Página 18.

¹⁸⁰ Figueroa Vásquez, Waldo. *Op. Cit.*, Página 13.

siguiente forma: primero, el principio de territorialidad, en donde el poder de legislar se va basar en el territorio, en este caso de crear, modificar, e implementar normas tributarias, por lo que estas van a aplicarse únicamente a las personas que se encuentren dentro de la jurisdicción del país; segundo, los límites jurídicos, en los que derivan normas y principios del Derecho que le dan sentido, contenido y extensión al poder tributario, a la potestad, derechos y deberes de los contribuyentes; tercero, límites constitucionales, en relación a la materia tributaria, donde los principios constitucionales tributarios van a regir a la hora de crear las leyes en materia tributaria para que este no sobrepase los límites y que se llegue a el fin del Estado el cual es el bien común.¹⁸¹

Por ultimo para el autor de **Pomar Shiota**, existen limitaciones dentro del Poder Tributario que se dividen en dos: primero, las limitaciones subjetivas, donde no se grava con tributos a los Estados extranjeros, tomándose en cuenta los funcionarios y representantes, referidos a las actividades no lucrativas que realizan estos dentro del territorio que limita su facultad impositiva; segundo, las limitaciones objetivas, las cuales son obligaciones generales del Estado de asegurar y no perturbar el paso libre a través de sus territorios, de personas o bienes que pasen para el extranjero, llamadas limitaciones de transito.¹⁸²

El Estado cuenta con potestad para crear y establecer normas jurídicas en cualquier materia pero debe las normas constitucionales, por lo que se va a ver delimitado por esta rama ya que para que una norma, tributo, fuentes y cuantía existan el Estado, como ente creador de normas por el poder legislativo, va crearlas pero esta autonomía siempre tiene que ir de la mano con la Constitución Política, para que no se sobrepase las líneas base de hasta donde puede llegar por medio de su actuación, estas líneas según los autores mencionados con anterioridad son, principalmente el territorio, las normas y principios constitucionales tributarios, y luego las normas internacionales como lo son el paso de un país a otro, y la no tributación de los funcionarios y representantes de otro Estado.

¹⁸¹ Zamora Chávez, Mario. *Op. Cit.*, 7 de Julio de 2013.

¹⁸² De Pomar Shiota, Miguel, *Derecho Tributario Y Doble Imposición Internacional*, http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev22_JMDPS.pdf, 7 de julio de 2013, Página 4.

Capítulo V

Derecho Financiero, Fiscal y Tributario.

5.1. Diferenciación

En este capítulo se tratará de determinar el aspecto jurídico de las actuaciones del Estado, en cuanto al fenómeno financiero, por lo se alude al Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario conceptos necesarios los cuales nos es indispensable delimitar, ya que en ocasiones no hay claridad respecto a sus definiciones básicas y en ese momento puede crearse un tipo de confusión cuando se trata de delimitar su campo de estudio.

Respecto al término de Derecho Financiero, según el autor **Cárdenas Elizondo** indica, viene de la palabra finanza de la cual deriva financiero proviene de finos, la cual pasa al latín como *finis*, que significa fin, término que en Derecho deriva de la palabra francesa *finances* del antiguo *finer* lo cual es finiquitar, pagar, o de la sajona *fine* que significa tributo.¹⁸³

Existen varias formas de obtención de los recursos públicos las cuáles forman parte del estudio del Derecho Financiero, según el autor **Héctor B. Villegas**, existen: recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio, estos son aquellos dentro de los cuales los ingresos que el Estado obtiene mediante la explotación de sus propios bienes, tanto los bienes de dominio público como de los bienes de dominio privado. Dentro de los bienes de dominio público el Estado posee *“bienes que surgen por causas naturales estos son los ríos, arroyos, lagos, etc. Y están los artificiales las cuales son las calles, puertos, carreteras, puentes, entre otros; entonces estos bienes por lo general su uso es gratuito, pero en ocasiones el Estado puede exigir el pago de sumas de dinero para su uso particularizado, estos bienes reemplazan la actividad financiera en lo que se refiere a la satisfacción de las necesidades públicas”*¹⁸⁴

¹⁸³ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.*, Página 24.

¹⁸⁴ Villegas, Héctor B., *Manual de Finanzas Públicas*, Argentina, Ediciones Depalma, 2000, página 167.

En segundo lugar están los bienes de dominio privado, como dice **Villegas** estos son bienes que pueden satisfacer necesidades individuales o colectivas pero no se afectan al uso de todos los habitantes sino al de determinadas personas vinculadas a ellos por su adquisición, locación, administración, concesión u otra contratación. Son bienes generalmente enajenables y prescriptibles, de los ingresos obtenidos por la propiedad inmobiliaria y mobiliaria. Por lo que se percibe son las rentas que provienen de bienes que el Estado conserva, rentas provenientes de explotación directa o indirecta, rentas de capitales mobiliarios del Estado, rentas de la explotación por medio de concesiones y tarifas por empresas que prestan servicios públicos o desarrollan actividades industriales o comerciales y que permanecen dentro del Estado.¹⁸⁵

El Estado posee muchas formas de obtener recursos para la satisfacción de las necesidades colectivas, por lo que sigue manifestando el autor **Villegas** que las Empresas Estatales son *“unidades económicas pertenecientes al Estado, el cual desarrolla actividades de índole diversa, produciendo bienes y servicios con destino al mercado interno”*,¹⁸⁶ otra forma dice el autor para percibir recursos son las empresas que tienen a cargo servicios públicos, en los que se encuentran la electricidad, gas, transporte, entre otros, por otro lado se encuentran sigue diciendo el autor las empresas nacionales, industriales y comerciales, en los recursos públicos.¹⁸⁷

Otra forma de obtener recursos según dice **Villegas** son los Monopolios fiscales en los cuales el Estado puede determinar ciertos productos entonces así monopolizarlos y venderlos al precio mas elevado que el del costo, incluyendo no solo la ganancia comercial sino el excedente que se considera tributario, donde se le da el nombre de Monopolio Fiscal.¹⁸⁸

Continúa manifestando el autor como cuarta manera para la obtención de recursos se encuentran los precios públicos los cuales son las sumas de dinero que se da de forma voluntaria por la entrega de un bien, concesión de uso y goce, prestación de un servicio de naturaleza económica, por lo que los

¹⁸⁵ *Ibid*, Pagina 168

¹⁸⁶ *Ibid*, Página 172

¹⁸⁷ *Ibid*, Página 173.

¹⁸⁸ *Ibid*, Página 176.

precios públicos son aquellos ingresos que tienen como característica el ser contraprestación por los bienes y servicios prestados por el Estado, en el campo económico, teniendo como naturaleza de precios privados las cuales se dan por las leyes que tienen carácter tributario y por otro lado los precios públicos que son establecidos por el mercado con el propósito de cubrir los gastos públicos y por último las precios políticos cuando se fijan tarifas inferiores al costo de producción de los servicios mínimos.¹⁸⁹ por lo tanto son aquellas sumas dinerarias percibidas por entidades estatales que no den una retribución de servicios públicos absolutos, por lo que estos no son de carácter tributario.

El quinto recurso son los tributarios con los cuales según dice el autor **Villegas** que la mayoría de países determinan que los tributos son en dinero, los cuales incluyen obligaciones establecidas por el Estado, para la cubrir las necesidades colectivas y realizar fines políticos, económicos y sociales, siendo estos las tasas, impuestos y contribuciones especiales.¹⁹⁰ El Derecho Tributario como hemos podido indicar se enfoca en el estudio exclusivo de estos recursos, no obstante el Derecho Financiero comprende en su estudio todos los recursos públicos.

Villegas establece en el sexto punto los recursos por sanciones patrimoniales, *“estas son las misiones del Estado consistentes en asegurar el ordenamiento jurídico normativo castigando mediante sanciones o penalidades a quienes infringen dicha normatividad, entre estas sanciones se encuentran aquellas de tipo patrimonial, las prestaciones pecuniarias coactivamente exigidas a los particulares por reprimir actividades ilícitas, para resarcir el daño a la colectividad y con la finalidad de que no se cometan nuevas infracciones sancionables”*.¹⁹¹

Como séptimo recurso el autor **Villegas** menciona que son los Monetarios, los cuales le corresponden al Estado, basándose en dos puntos, el primero el emisionismo como regulador económico, el cual consiste en la existencia de medios de pago estando en proporción con los bienes y servicios disponibles

¹⁸⁹ *Ibid*, Página 177.

¹⁹⁰ *Ibid*, Página 178.

¹⁹¹ *Ibid*, Página 179

en la economía, esto quiere decir que los medios de pago deben aumentar al mismo tiempo en que se incrementa el volumen de la producción de los bienes y servicios a pagar; segundo el emisionismo como medio para obtener ingresos, cuando el Estado cubre su déficit presupuestario con la emisión de moneda papel, pero esta emisión como fin fiscal se justifica en casos extremos y si se requiere de forma absoluta, pero estará condicionado a que no sea posible ninguna forma de procurar ingresos¹⁹².

Por último como octavo recurso, el autor **Villegas** incluye el del crédito público, en donde “las finanzas clásicas concebían el empréstito como un recurso extraordinario, las cuales solo se debía recurrir en circunstancias excepcionales, pero la teoría moderna dice que el empréstito es un recurso de sumo riesgo pero no anormal y que no puede estar limitado, por lo que debe de considerarse un ingreso estatal”.¹⁹³

Lo financiero se refiere también a los negocios bursátiles y mercantiles en las cuestiones de finanzas públicas e involucra no solo estos recursos para la obtención de liquidez para la satisfacción de sus necesidades.

En consecuencia, forma parte del Derecho Financiero e interactúan entre sí, diversas ramas jurídicas de contenido financiero tales como el Derecho Presupuestario, Derecho Tributario, Derecho Monetario, Derecho del Crédito y la Deuda Pública.

El Derecho Financiero dice **Villegas** que también trata sobre la materia de cotización de valores de la bolsa, cambio de moneda extranjera, precios internacionales de materias primas, cotización entre otros con el objeto de analizar los efectos que produce la actividad financiera del Estado en relación a la economía y en la vida de las empresas; por lo que revelan un hondo sentido económico que se refiere al movimiento de dinero, es decir las transacciones monetarias tanto de individuos y empresas particulares como entidades gubernamentales públicas, abarcando el ciclo completo de ingreso-gasto.¹⁹⁴

¹⁹² *Ibid*, Página 181

¹⁹³ Loc. Cit.

¹⁹⁴ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.*, Página 24.

La palabra Fiscal, es un adjetivo derivado del latín *fiscus* que es lo perteneciente o relativo al fisco, que significa guardar el dinero en cesto, saco o bolsa según el autor **Cárdenas Elizondo**, el dinero se guardaba en estos lugares, pero se utilizaba más para designar el lugar donde se guardaba el dinero del príncipe y así se distinguía del tesoro público llamado *erario*, entonces de esa manera no se confundía el dinero de los Emperadores con los caudales o los fondos destinados a las obligaciones del Estado.¹⁹⁵

España adopta esta nomenclatura romana llamando fisco o Cámara del Rey al tesoro o patrimonio de la Casa Real y Erario el Tesoro Público o del Estado entonces fue en este momento que esto creó confusión porque se conoció a ambos tesoros bajo el nombre de fisco. Para el autor **Cárdenas Elizondo**, la noción fiscal es lo perteneciente al fisco, donde se comprenden todos los ingresos que percibe el Estado para cumplir sus fines, así como su manejo y custodia hasta antes de efectuar las erogaciones que se aplicaran los gastos públicos autorizados, distinguiendo la actividad financiera de la actividad fiscal, ya que la primera abarca todo ciclo financiero ingreso-gasto, en cuanto solo puede comprender la obtención, administración y cuidado de los recursos del erario público, es decir el tesoro público o patrimonio estatal.¹⁹⁶

Por ultimo la noción del Derecho Tributario se refiere a lo perteneciente al tributo, continua diciendo **Cárdenas Elizondo**¹⁹⁷ coincidiendo con **Enzio Vanoni**¹⁹⁸ sobre la referencia al régimen o sistema tributario, que el Estado para obtener recursos y para satisfacer las necesidades colectivas, ha variado su concepción y su significado, porque se dice que el tributo era consecuencia de la denominación de un pueblo perdedor de una guerra y sometido al Estado victorioso, quien adquiriría poder de vida y muerte sobre los vencidos, pasando las tierras y riquezas de ser propiedad del vencedor, se dejaba a los vencidos utilizar las tierras que no eran suyas, pero debían realizar entregas periódicas de bienes en beneficio del Estado vencedor, entregando tributos al Estado más fuerte.

¹⁹⁵ *Ibid.*, Página 25.

¹⁹⁶ *Loc. Cit.*

¹⁹⁷ *Ibid.*, Página 26.

¹⁹⁸ Vanoni, Enzio, *Naturaleza e Interpretación de Leyes Tributarias*, España, Instituto de estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España, 1973, Página 80.

Pero al hablar del sistema tributario dice el autor **Vanoni** que se estableció en Roma un sistema provincial en contraposición al tributo de los ciudadanos teniendo carácter ordinario, existiendo tres clases de tributos: el primero *Tributum soli*, el segundo *tributum capitis*, y el tercero *tributum vectigal*, el primero era una carga real sobre las tierras correspondiendo el precio al uso del fundo, el segundo era un impuesto personal por individuo y representaba el precio de la redención personal y por último era el canon pagado al Estado por los particulares, como contraprestación y concesión de tierras que pertenecían al Estado.¹⁹⁹

Según el Autor **Giuliani Forouge**, el Derecho Tributario o Derecho Fiscal “es la rama del Derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y el que suscitan entre estos últimos”.²⁰⁰

Se puede concluir entonces que puede existir confusión respecto a dichas ramas del Derecho, por su relación o por sus concepciones, pero hay que quedar claro que son tres ramas distintas con diferente contenido y objeto de estudio, aunque claramente relacionadas entre sí, entonces cuando se habla de Derecho Financiero se refiere a la normativa de la actividad financiera del Estado y las cuestiones de finanzas públicas, incluyendo además la cotización de valores de la bolsa, cambio de moneda extranjera, entre otros, pero su objeto principal es analizar los efectos creados por la actividad financiera del Estado en relación a la economía, asimismo el Derecho Financiero al ser de contenido más amplio, regula todos los recursos públicos obtenidos por el Estado de los cuáles el Derecho tributario es sólo uno.

Por su parte, el Derecho Fiscal es el encargado de regular los ingresos que percibe el Estado para así poder cumplir sus fines, y por último el Derecho Tributario es aquella rama que regula todo lo relativo al tributo y a aquel régimen o sistema tributario utilizado por el Estado para obtener recursos y satisfacer necesidades colectivas.

¹⁹⁹ *Ibid.*, Página 81.

²⁰⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.*, Página 37.

Actualmente, existen algunos países como lo son México, Francia y Argentina que denominan Derecho Fiscal a todo aquello relacionado con la recaudación monetaria que entra a la circulación de riqueza de la sociedad por lo que es necesaria la intervención del Estado para asegurar el cumplimiento de los fines.²⁰¹

²⁰¹ Bravo Arteaga, Juan Rafael, Op. Cit., Página 39.

Capítulo VI

6. Análisis y Discusión de Resultados

A través del presente trabajo se profundizó en el estudio del Derecho Tributario, como una rama del Derecho la cual incorpora ciertas características y definiciones propias en relación con diferentes ramas del Derecho, esta situación genera confusión al momento de definir y distinguir el Derecho Tributario, no obstante esta rama posee objetivos económicos, sociales y jurídicos propios que nos llevan a considerarlo como autónomo para la realización de sus fines, por lo que a continuación se procederá a realizar un análisis comparativo de las diferentes posturas doctrinales, lo cual permitirá una mejor comprensión de los temas de este trabajo de investigación.

6.1 Actividad Financiera

En relación a la Actividad Financiera del Estado, existen autores que presentan definiciones que contienen elementos necesarios para la integración de una definición completa, por una parte se encuentra el autor **Sáinz de Bujanda** el cual considera que la Actividad Financiera es aquella en la cual se encuentra dirigida a la obtención e inversión de los medios económicos que tiene como fin el sostenimiento de los servicios públicos.²⁰² Por lo que se puede determinar para este autor la Actividad Financiera ocurre en la recolección de los tributos, entonces se vuelve de contenido meramente económico, dejando claro que lo más importante es el sostenimiento de los servicios públicos.

Por otra parte, el autor **Pacci Cárdenas** al definir la actividad financiera lo hace indicando que es el conjunto de actividades para obtener recursos y así satisfacer las necesidades publicas, refiriéndose a los gastos, para poder cumplir sus fines, por lo que tienen una serie de entradas de dinero que son los llamados ingresos públicos, que son aquellas transferencias bancarias

²⁰² Sainz de Bujanda, Fernando, *Op. Cit.*, Pagina 28.

hechas por los organismos públicos.²⁰³ Respecto a esta definición consideramos que el autor se basa en el fin económico del Estado para alcanzar ciertos fines, dejando atrás o de lado la forma que estos deben recaudarse y que deben existir ciertas normas que permitan la recaudación de dichas cantidades dinerarias y que se establezca que ente público es el encargado de hacerlo.

Otra definición que consideramos importante es la de **Raúl Antonio Chicas Hernández** quien determina que en Guatemala la Actividad Financiera está conformada por los tributos los cuales son cancelados a la Superintendencia de la Administración Tributaria, que es la entidad encargada de controlar, recaudar y fiscalizar los tributos, y al Ministerio de Finanzas públicas al que le corresponde recaudar, administrar, controlar y fiscalizar rentas e ingresos que debe percibir el Gobierno de conformidad con la ley.²⁰⁴ Esta definición resalta cuáles son los órganos encargados de recaudar aquellos ingresos para realizar los gastos públicos, los cuales serán recaudados por medio de los impuestos, establecidos por medio de normas creadas para un fin y así poder cumplir con las necesidades básicas del Estado.

Por último, para **Francisco Cárdenas Elizondo** la Actividad Financiera es *nacer, crecer y perpetuarse sin el apoyo de una finanza, porque es inherente a su naturaleza el que no pueda subsistir sin una actividad financiera, el Estado desarrolla una serie de funciones indispensables para el cumplimiento de los fines que, constituyen su justificación como ente político y para ello, requiere de medios que permitan sufragar los gastos para la satisfacción de las necesidades colectivas, el Estado desarrolla una actividad que le permite apropiarse de los recursos materiales necesarios para la cobertura de dicha necesidad*.²⁰⁵ Entonces se puede ver que en dicha definición el autor hace mención a la naturaleza inherente de la actividad financiera, ya que esta es necesaria para obtener los recursos y medios que

²⁰³ Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Op. Cit.*, Página 7.

²⁰⁴ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Op. Cit.*, Página 2

²⁰⁵ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1997, Segunda Edición, Página 1.

satisfagan la necesidad colectiva, entonces obteniendo dichos ingresos, se va poder cubrir las necesidades básicas del Estado y sus habitantes.

De los criterios expuestos en cuanto a la definición de la Actividad Financiera, no existe ninguno que abarque todos los elementos indispensables para que una definición sea completa, por lo que para una mejor comprensión de lo que es la Actividad Financiera, aportamos la propia, considerando que es un conjunto de actos permitidos por la ley las cuales tienen que ser realizados por las instituciones públicas, en el caso de Guatemala, la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, el Banco de Guatemala, y la Junta Monetaria, la primera, como ente encargado de controlar la recaudación y fiscalizar los ingresos de los tributos; el segundo, es el ente encargado de recaudar, administrar, controlar y fiscalizar las rentas e ingresos que percibe el gobierno de conformidad con la ley; el tercero, es el encargado de centralizar los fondos de las instituciones financieras que conforman el sistema financiero nacional, siendo a su vez el emisor de la moneda nacional; y por ultimo, el cuarto, la Junta Monetaria es la encargada de realizar la dirección del Banco de Guatemala, además la determinación de la política monetaria, cambiaria y crediticia del país, velando por la liquidez y solvencia del sistema bancario.

De las cuatro definiciones mencionadas con anterioridad por dichos autores, consideramos la más acertada es la que propone que la Actividad Financiera es el conjunto de actividades del Estado para obtener los recursos, para satisfacer las necesidades públicas, para el cumplimiento de los fines del Estado, ya que esta cumple con los objetivos económico, político, jurídico y sociológico, adicionalmente proponemos la siguiente definición: La Actividad Financiera del Estado es el conjunto de normas contemplados en la ley, a cargo de las diferentes entidades estatales, ejecutados con el objeto de recaudar recursos económicos y así cumplir con los fines del Estado, pero teniendo en cuenta que su fin es lograr una organización social efectiva, creando un sistema efectivo de fiscalización y organización donde el régimen financiero ayude a la correcta administración de los ingresos y los egresos dentro de un presupuesto público que permita el buen funcionamiento del

Estado y donde se cumpla con los fines y se busque el bien común de la sociedad.

6.2. Derecho Financiero

Al momento de hablar del Derecho Financiero se han adoptado diferentes posturas por diferentes autores que son de importancia para su comprensión, partiendo de esto se analizan las posturas de los diferentes autores que dan definiciones propias con características diferentes que son indispensables para entenderlo de una mejor manera.

Por una parte, existe un criterio adoptado por dos autores los cuales determinan que el Derecho Financiero es un conjunto de normas jurídicas que regulan la Actividad Financiera del Estado, por lo que se considera una actividad jurídica, dentro del objeto del Derecho Financiero, son partidarios de esta postura doctrinal los autores **Elizondo**²⁰⁶ y **Villegas**²⁰⁷, no obstante a nuestro parecer dicha definición es incompleta debido a que es simple y los autores no profundizan al omitir explicar que el Derecho Financiero es parte del Derecho Público, el cual tiene como fin determinar de una forma ordenada y por medio de la ley, la obtención de los recursos y la ordenación de los gastos que van a darse para que se cumplan con los servicios necesarios para la vida en sociedad.

Por otro lado el autor **Sáinz de Bujanda** define el Derecho Financiero como *"la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos"*.²⁰⁸ El mismo autor presenta una definición simplificada al considerar al Derecho Financiero

²⁰⁶ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.*, Página 28.

²⁰⁷ B. Villegas, Héctor. *Op. Cit.*, Página 119.

²⁰⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, *Op. Cit.*, Pagina 28.

como *"el conjunto de las normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público"*.²⁰⁹

Se puede entonces analizar en la anterior definición, que para dicho autor el Derecho Financiero es aquel que regula a través de las normas, todas aquellas formas de recaudación que tiene por objeto dentro de su estudio. Por lo que pretende esta rama del Derecho es estudiar y regular la recaudación de recursos que serán para el cumplimiento de los fines a cargo del Estado.

Como tercera definición incluimos la dictada por el autor **Rossy** para quien el Derecho Financiero es *"la rama del derecho público que estudia y proclama los principios e instituciones jurídicas que deben regir la actividad del ente público, consistente en la dotación dineraria, para atender a las necesidades estatales y las generales del país, la obtención de tales medios dinerarios, su administración e inversión y la realización dineraria de aquellas dotaciones y de estos medios"*.²¹⁰ Esta es una de las definiciones más completas dadas por un autor al definir el Derecho Financiero, ya que hace mención a ciertas características importantes para entender con claridad la importancia de esta rama del Derecho, donde se hace ver que la importancia de esta rama es el estudio y determinar las actividades del Estado, las cuales serán llevadas a cabo por medio de esa recaudación dineraria y así poder cumplir con las necesidades básicas y generales para una sociedad.

Por otra parte, hay un criterio más amplio sobre la definición del Derecho Financiero y que a su vez incluye nuevas características que mejoran la forma de entender dicha rama, es el del autor **Gangemi** quien lo define diciendo que es *"una rama del Derecho público que se encarga del estudio de la ordenación jurídica de la hacienda del Estado y de los entes menores y las relaciones jurídicas que las normas hacen surgir, incluyendo la sistematización de los principios jurídicos que se refieren a la actividad financiera"*.²¹¹ Esta definición dada por el autor aclara la organización del

²⁰⁹ *Loc. Cit.*

²¹⁰ Rossy Hipolito, *Op. Cit.*, página 24.

²¹¹ Gangemi, Lello. *Op. cit.* Pág. 23.

Estado, por medio de la hacienda pública es decir en Guatemala el Ministerio de Finanzas Públicas van a ser los encargados de fiscalizar, determinar y organizar todos aquellos bienes percibidos para el cumplimiento de sus fines y todo a través de la organización de los principios jurídicos.

El autor **Luis Huberto Delgadillo Gutiérrez** establece que el Derecho Financiero se encuentra ubicado dentro de *“el marco teórico de las normas jurídicas que regulan las actuaciones del Estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios para consecución de sus fines”*.²¹² Entonces uniendo algunas de las características de las otras definiciones mencionadas se puede establecer que a través de las normas jurídicas se dará potestad al Estado en la forma de recaudar y manejar los recursos percibidos los cuales son necesarios para que se cumplan sus fines y así llevarnos a una sociedad positiva.

Tomando como base a las diferentes definiciones desarrolladas con anterioridad y uniéndolos obtenemos una definición clara la permite entender con mayor facilidad y en forma más completa el Derecho Financiero, y la cual proponemos a continuación: El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas pertenecientes al Derecho Público, que regulan el cobro, manejo y utilización de los fondos recibidos por Estado, para cumplir con las necesidades, y de esa manera invertirlo de la mejor manera, para que tanto las entidades Estatales y los particulares tengan un beneficio en el manejo de los fondos recaudados.

6.3. Derecho Fiscal

Existen varios autores que se refieren al Derecho Fiscal, pero esta rama causa gran confusión al no ser claramente delimitada y por su parte otros autores la utilizan como sinónimo del Derecho Tributario, en nuestra opinión ambos conceptos no son sinónimos sino que se complementan entre sí, no obstante, estos guardan relación entre sí al definir los tributos y su forma de recaudación.

²¹² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Op. Cit.*, Página 24.

Para el maestro **Rodríguez Lobato**, el Derecho Fiscal se refiere a *“la materia fiscal, y por ende la rama de Derecho respectiva, está perfectamente precisada y se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, por lo que las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aun de organismos descentralizados, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación mas no a la naturaleza misma de tales ingresos, que definitivamente no son fiscales”*.²¹³

Por consiguiente para este autor lo importante a recalcar es que dicha rama del Derecho regula los ingresos percibidos por el Estado por medio de las contribuciones, sometiéndose los fines prácticos de la recaudación, pero no a su naturaleza de dichos ingresos ya que estos nos son materia fiscal.

Según **Delgadillo Gutiérrez** establece desde un punto de vista sustantivo el Derecho Fiscal se entiende como *“aquella rama que se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación, por lo que afirma el autor que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos del Estado que obtiene en el ejercicio de sus funciones”*.²¹⁴

Para este autor el Derecho Fiscal es aquella rama del Derecho Administrativo que abarca ciertas normas, que pretenden que se cumpla con los fines de la administración, respecto a todos aquellos ingresos de Derecho Público, que se perciben con las contribuciones, reguladas por la misma ley, por lo que esta definición es, a nuestro parecer, completa ya que cumple con las características básicas que permiten que se comprenda que el Derecho Fiscal proviene de una rama del Derecho que es la administrativa, y que el fin de dicha rama es regular la creación de normas que permitan la recaudación de las contribuciones, teniendo así ingresos para que el estado cumpla con su objeto principal el cumplimiento de sus funciones.

²¹³ Rodríguez Lobato Raúl. *Op. Cit.*. Página 20.

²¹⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Op. Cit.*, Página 26.

Por otra parte para **Cárdenas Elizondo**, el Derecho Fiscal es el “conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la obtención, cuidado y administración de los recursos fiscales, así como las relaciones que se dan con motivo de la actuación del Estado, considerado como fisco. De manera que se puede concebir el Derecho Fiscal como el ordenamiento jurídico que regula la actividad del fisco, tanto orgánicamente considerando como en sus relaciones interorgánicas y con los particulares, con motivo de la obtención, cuidado y administración de los recursos fiscales”.²¹⁵ Este autor considera que el fisco es el encargado de la obtención, cuidado y administración de aquellos recursos percibidos, lo cual define de manera correcta ya que el Estado a través de sus normas faculta al fisco a recaudar aquellos medios para la obtención de recursos para llegar a su fin como Estado y así administrar los recursos de manera correcta para que estos sean utilizados para un fin común y necesario para la sociedad.

En consecuencia resumiendo todas las definiciones aportadas con anterioridad podemos afirmar que Derecho Fiscal, es aquella rama del Derecho, la cual posee un conjunto de normas derivadas del Derecho Público, las cuales regulan el cuidado y administración de los recursos, así como la relación del Estado con los particulares, para tener una relación armoniosa, estable y confiable en la que los particulares a través de los impuestos paguen una cuota la cual va servir para el beneficio de la sociedad, por medio de la regulación, pago y cumplimiento va poder llegar a tener una sociedad estable, cumpliendo con los fines del Estado y basándose en los puntos importantes como lo son el económico, financiero y administrativo.

6.4. Derecho Tributario

El tema principal del presente trabajo de investigación, es el concepto de Derecho Tributario y su definición, lo cual se constituye en el aporte de la presente tesis. Por lo que partiendo del análisis de las diferentes posturas de los distintos autores que se han referido al Derecho Tributario, la cual es

²¹⁵ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Op. Cit.*, Página 38.

considerada la rama más importante del Derecho Financiero por su relación entre el Estado y los contribuyentes, presentamos la definición de esta rama jurídica.

Hay una definición en cierta manera vaga de Derecho Tributario, pero que es importante mencionar porque de esta devienen otras definiciones en la doctrina que ayuda a la comprensión de donde proviene la palabra "Tributario" y que obligación conlleva, esta definición es la dada por el autor **Pérez de Ayala** quien *"establece que la palabra tributario viene de Tributarios, que es lo que se refiere al tributo, carga o la obligación de tributar que es la obligación de entregar al Estado una cantidad de dinero para las necesidades de la sociedad"*.²¹⁶

Para, **Arrijoa Vizcaino** el Derecho Tributario *"es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado"*²¹⁷. Conforme la definición dada por este autor se puede determinar que es el conjunto de normas jurídicas las cuales determinan los tributos, tales como los impuestos, derechos, tasas y contribuciones especiales; con aquellas relaciones jurídicas que se dan con la Administración y los particulares, a la hora de su cumplimiento al pago de sus tributos o incumplimiento de los tributos en donde los contribuyentes están obligados a hacerlos a favor del Estado, para que luego esto sea en beneficio de una sociedad.

Para el maestro **Villegas**, el Derecho Tributario es: *"el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos"*. Agrega el referido autor que *"Contemplando el contenido del derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes: una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial*

²¹⁶ Pérez de Ayala, José Luis, *Op. Cit.*, Página 94.

²¹⁷ Arrijoa Vizcaino, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 16.

*que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario”.*²¹⁸

Esta posición doctrinaria se construye en base a la relación jurídico-tributario, lo que vuelve necesario dividir en dos partes dicha definición; primero, porque se va a aplicar a cada uno de los tributos estipulados por la ley y segundo, porque así se llega a conocer los diferentes tipos de tributos, y para que esto se logre es importante su estudio y desarrollo dentro de las leyes, en donde se aclara el tipo de impuesto, contribución, tasas y derechos, donde se demuestre la regulación en la norma de cada uno y en donde o para que será utilizado por el Estado.

Para el autor **Sol Juárez** el Derecho Tributario es *“el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público, incluyendo cualquier prestación económica, de los particulares o gobernantes para el sostenimiento del Estado”.*²¹⁹ Para dicho autor es importante recalcar que es un conjunto de normas las cuales determinan el pago de los tributos, que deben realizar los particulares para cubrir con el gasto público y para que el Estado pueda cubrir ciertos fines comunes.

Por otra parte para el autor **Narciso Amorós**, el Derecho Tributario es la *“rama de Derecho Público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”.*²²⁰

De esta definición se puede interpretar que el Derecho Tributario, va a permitir que se lleven a cabo ciertas actividades, que hacen posible el cobro y pago de las obligaciones principales de los contribuyentes, existiendo a través de la norma, una relación jurídica que le va permitir al Estado realizar actividades que le sean de beneficio a la sociedad y que siempre el ente

²¹⁸ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.*, Págs. 133-134.

²¹⁹ Humberto Sol Juárez, *Op. Cit.*, Página 14.

²²⁰ Amorós, Narciso, *Op. Cit.*, Página 64.

encargado para dicha recaudación, actúe conforme las normas estipuladas y conforme a los principios del Derecho.

El tratadista **Martínez Genique**, establece que el Derecho Tributario “*es aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares.*”²²¹ Es de gran importancia esta definición, ya que de aquí se debe partir para que los entes públicos actúen conforme la ley, y que los impuestos que de esta surjan sean justos, buscando una relación jurídica armoniosa entre los particulares y el Estado.

Por último para el autor **Merino Gonzáles**, el Derecho Tributario es “*el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que aquellos generan. Entre las consecuencias comprenderemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros.*”²²² La anterior definición hace referencia al Derecho Tributario desde una perspectiva en donde las normas que conforman esta rama regulan los tributos que se encuentran legalmente establecidos, pero también extiende su alcance a los efectos que tienden a producir estos al no ser cubiertos por el sujeto obligado, consecuencias negativas que van desde sanciones económicas hasta ilícitos penales.

Como resultado del análisis y unificación de los elementos de las definiciones anteriormente expuestas respecto a la doctrina del Derecho Tributario concluimos en la siguiente definición: Derecho Tributario es aquella rama del Derecho público, que regula el conjunto de normas jurídicas, que tienen como fin la recaudación de los impuestos, tributos, tasas o contribuciones especiales, dentro de un régimen jurídico que incluye las obligaciones

²²¹ Martínez Genique, José E. *Op. Cit.*, página 2.

²²² Gonzáles, Samuel Merino, *Op. Cit.*, página 4.

impuestas por el Estado a los contribuyentes obligados a cumplir con las mismas, con el fin de que el Estado, por medio del fisco, obtenga los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades básicas de una sociedad.

Conclusiones

1. El Derecho Tributario ha evolucionado a través del tiempo, tanto así que ha surgido junto con las primeras relaciones sociales, por lo que esta rama ha ido cambiando conforme la vida del ser humano en sociedad se ha modificado, así pues han surgido problemas que han obligado a cambiar y a mejorar la relación existente entre los contribuyentes y el Estado.
2. En Guatemala, el Derecho Tributario ha cambiado de manera notable, ya que desde nuestra independencia como nación se crearon organismos encargados a la recaudación de las contribuciones dadas por los contribuyentes para el mejoramiento de la sociedad, a la vez que se abandonaron las prácticas instauradas por la monarquía española y los señores feudales, al someterse la actuación de los gobernantes al estricto cumplimiento del derecho.
3. Actualmente los tributos a los que pueden ser sometidos los particulares son los impuestos, las tasas, los impuestos y las contribuciones especiales a cargo de los contribuyentes, los cuales surgirán conforme la ley, teniendo como fin cubrir las necesidades de la sociedad y su desarrollo.
4. El Derecho Tributario es aquella rama del Derecho Público que regula todo lo relacionado con el tributo, basa su estudio en las normas jurídicas que se refieren a la relación entre el Estado y los particulares, imponiendo ciertas obligaciones que traerán beneficios colectivos para una mejor vida en sociedad.
5. El Derecho Tributario se divide en dos partes que permiten su mejor comprensión, la primera es la parte general, la cual abarca las definiciones y conceptos básicos, y la segunda es la específica en donde la aplicación de las normas jurídicas en cada tributo en concreto es lo primordial, ya que de esta derivan las relaciones entre el Estado y los particulares y aquel ente encargado para su regulación y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

6. El Derecho Tributario es en nuestra opinión un Derecho Autónomo, ya que existe independientemente de otras ramas, presentando su propio objeto, método y principios de estudio, sobre todo en la parte sustantivo; no obstante, es necesario que las otras ramas del Derecho lo complementen para una mejor aplicación.
7. El Derecho Tributario moderno está sujeto a límites, ya que los entes encargados de la recaudación de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, dependen de la aprobación de las normas en donde se creen los tributos que deben cumplir los ciudadanos, pero siempre acorde a la Constitución Política para que no contravengan los principios constitucionales de la tributación y tomando en cuenta el territorio, espacio y jurisdicción.
8. El Derecho Tributario se diferencia del Derecho Financiero y el Derecho Fiscal en que tienen como fin la recaudación de los impuestos, tributos, tasas o contribuciones especiales, dentro de un régimen jurídico que incluye las obligaciones impuestas por el Estado a los contribuyentes obligados a cumplir con las mismas, con el fin de que el Estado, por medio del fisco, obtenga los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades básicas de una sociedad.

Recomendaciones

1. El Derecho Tributario debe de ser tomado en cuenta como una rama del Derecho que goza de autonomía, por lo que siempre que entre en controversia con cualquier otra rama del Derecho debe de considerarse su importancia, su objeto, su método de estudio y principios y en caso sea necesaria su interpretación habrá que acudir a las propias normas del Derecho Tributario en primer lugar.
2. Es importante que el Derecho Tributario evolucione conforme la Actividad Financiera del Estado vaya avanzando con las nuevas leyes que se vayan suscitando, producto de la globalización y de los tratados que firmen nuestro país con otros Estados.
3. Es necesario que se creen normas que definan primeramente al Derecho Tributario de manera clara y completa para su mejor entendimiento, pero en todo caso dejando claro que se trata de una rama autónoma, con su propio objeto de estudio, método de estudio y principios.

Referencias Bibliográficas

1. Abad, Mariano, Genaro Díaz, Patricia Herrero, Juan Méjica, *Notas de Introducción al Derecho Financiero*, España, Editorial Tecnos, 1992.
2. Acosta, Eugenio Simon. *El Derecho financiero y la ciencia jurídica, España*, Publicaciones del Real, 1985.
3. Altamirano Catalán Marco y Felipe Muñoz Benavente, *Derecho Tributario parte general*, determinación de la obligación tributaria, Chile, Legal Publishing, 2006.
4. Amoros, Narciso, *Derecho Tributario*, España, Editorial de Derecho Financiero, 1963.
5. Andreozzi, Manual. *Derecho Tributario Argentino*. Argentina, Editora Argentina, 1951.
6. Arriola Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Themis, 2003, Décimo Séptima Edición.
7. Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, España, Editorial de Derecho, 1969.
8. Bielsa, Rafael Antonio, *Autonomía del Derecho financiero*, Argentina, en estudios del derecho público, 1932, página 145.
9. Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho Tributario*. España, Editorial Ariel, 1976.
10. Bochenski, Joseph, *Los Métodos actuales del pensamiento*, España, Editorial Ariel, 1979.
11. Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Colombia, Editorial Rosaristas, 1997, Segunda Edición.
12. Burato, Alfredo. *Manual de Finanzas Públicas*. Argentina, Editorial Macchi, 1967.
13. Carretero Pérez, Adolfo. *Derecho Financiero*, España, Editorial Santillana, S.A., 1968, Primera Edición.
14. Calvo Ortega R. *Curso de Derecho Financiero I – Derecho Tributario Parte General*. Colombia, Editorial Rosario, 2008, Segunda Edición.
15. Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1997, Segunda Edición.

16. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *Panorama del Derecho Mexicano: Derecho Financiero*. México, Editorial McGraw-Hill, 1997.
17. Chicas Hernández Raúl Antonio. *Apuntes de Derecho Tributario y legislación*, Guatemala, Editorial Universidad de San Carlos, 1992.
18. Claudia Gamboa Montejano y Miriam Gutiérrez Sánchez, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Centro de Documentación, Información y Análisis, 2009.
19. De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo II, Chile, Editorial Molachino, 1971, Segunda Edición.
20. De Marco, De Viti. *First Principles of Public Finance*. Traducción de: Edith Pavlo Marget, Estados Unidos, Editorial Cape, 1950.
21. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México, Editorial Porrúa, 2008, Vigésimo Octava Edición.
22. Delgadillo Gutiérrez, Luis. *Principios del Derecho Tributario*. Limusa Noriega, México 2003.
23. Figueroa Vásquez, Waldo. *Derecho Tributario*, Chile, Universidad de Talca, 2004.
24. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Los Impuestos, México, Editorial Porrúa, 1967, 9ª edición.
25. Fonrouge, Guilliiani. *Derecho Financiero Tomo I*, Argentina, Ediciones Depalma, 1973.
26. García Belsunce, Horacio A., *Autonomía del Derecho Tributario*, Argentina, Editorial Depalma, 1996.
27. García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*. Tomo II, Argentina, Editorial de Palma, 2000, 2ª edición.
28. Geny, Francois, *Los particularismos del Derecho Fiscal*, Francia, non Molto, 1931.
29. Gianini, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, España, Editorial De Derecho Financiero, 1957.
30. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Argentina, Ediciones Depalma, 2004, Novena Edición.
31. Godoy Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario*, Argentina, Aspectos Esenciales, Editorial Ebeledo Perrot.
32. Gómez Velazquez, Gerardo Jacinto, y Agustín Amezquita

- Iregoyen, *Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación*, México, 2010.
33. Gonzáles, Samuel Merino, *Eficacia de los Tributos*, El Salvador, Universidad del El salvador, 2010.
 34. Grau Ruiz, María Amparo, *Ideas Derecho Financiero y Tributario*, España, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 2006.
 35. Huanes Tovar, Juan de Dios, *Derecho Tributario I*, Universidad Los Ángeles de Chimbote, 2006, Editorial Uladech.
 36. Humberto Sol Juárez, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Red Tercer Milenio, 2012.
 37. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, *Historia de la Tributación en Guatemala*, Guatemala, 2007.
 38. Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires; Argentina. Abeledo Perrot 1996. 3ª edición.
 39. Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*, Argentina, 1943.
 40. Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Argentina. 1957.
 41. Linares Juan Francisco, *Sobre las autonomías de las ciencias jurídicas*, Argentina, 2003.
 42. Mabarak Cerecedo Doricela. *Derecho Financiero Público*. México. McGraw-Hill/Interamericana de México, S.A de C.V. 1996.
 43. Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1993.
 44. Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Use, *Derecho Tributario General*, Argentina, Colección CPM, Ediciones de Palma, 1995.
 45. Mehl, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, Editorial Bosch, 1964.
 46. Micheli, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, España, Editorial de Derecho Financiero, 1975.
 47. Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Introducción Al Derecho Tributario*, Perú, Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann.
 48. Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario*, España, Editorial de derecho financiero, 1968.

49. Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo I, Colombia, Editorial Temis, 2006.
50. Porras Rodríguez, Lydia Stella, *Hacienda Pública y Administración Pública*, Guatemala, 1987, 9ª edición.
51. Porras y López Armando, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1972.
52. Pugliese Mario, *Derecho Financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939.
53. Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, Editorial Thomson Aranzadi, 2008, 13ª Edición.
54. Ramos León Ignacio Blanco. *Derecho Tributario – Parte General y Legislación Española*. Barcelona; España. Editorial Ariel. 2ª edición.
55. Ray, José Domingo, *Sobre las autonomías de las ramas de las ciencias jurídicas*, en Anales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, Argentina, 2005.
56. Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, España, Editorial Tecnos, 1970.
57. Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*, México, Editorial Oxford, 1986.
58. Rodríguez Rodríguez, Joaquín. *Derecho Bancario*, México, Editorial Porrúa, 1977.
59. Ross, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*, España, Centro Interamericano de Estudios Tributarios del Programa de Finanzas Publicas de la Organización de Estados Americanos, 2006.
60. Rossey Hipolito, *Instituciones de Derecho Financiero*, España, Editorial Bosch, 1969.
61. Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*, Argentina, Editorial La Ley, 2002.
62. Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, España, Instituto de Estudios políticos, 1962.
63. Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso Elemental de Derecho Tributario*. México, Editorial ISEF, Línea Universitaria, 2005.

64. Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, México, Editorial Porrúa, S.A., 1974, Sexta Edición.
65. Soler, Osvaldo H. *Derecho Tributario*, Argentina, Editorial La Ley, 2002.
66. Sommers, Harold, *Finanzas Publicas e Ingreso Nacional*, México, Fondo de Cultura Económica, 1970.
67. Trotabas Louis, *Ley de Derecho Fiscal*, Francia, M. Giard Paris, 1928.
68. Trueba Urbina, Alberto, *Derecho Procesal del Trabajo*, México, Editorial Porrúa, 1973.
69. Valdés Costa Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires Argentina. Ediciones Depalma 1992.
70. Vanoni, Enzo, *Naturaleza e Interpretación de Leyes Tributarias*, España, Instituto de estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España, 1973.
71. Vázquez López, Arturo y Félix Calderón Vázquez, *Derecho Fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.
72. Villegas Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires- Argentina; Ediciones Depalma 2001. 7ª edición.
73. Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*, Chile: Editorial Jurídica Conosur, 1998.

b. Referencias Electrónicas:

1. De Pomar Shirota, Miguel, *Derecho Tributario Y Doble Imposición Internacional*, http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev22_JMDPS.pdf, Fecha de Consulta: 7 de julio de 2013.

2. Zamora Chávez, Mario. *Apuntes de Fiscal I*, México, Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas, <http://www.fcca.umich.mx/descargas/apuntes/Academia%20de%20Fiscal/APUNTES%20DE%20FISCAL%20I%20CHAVEZ%20ZAMORA.pdf> Fecha de Consulta: 7 de Julio de 2013.