

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

"ANÁLISIS DEL HECHO GENERADOR O HECHO IMPONIBLE Y COMPARACIÓN LEGISLATIVA
DE GUATEMALA Y OTROS PAISES"

TESIS DE GRADO

JUAN DIEGO VARGAS GARCÍA

CARNET 11175-08

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, NOVIEMBRE DE 2014
CAMPUS CENTRAL

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

"ANÁLISIS DEL HECHO GENERADOR O HECHO IMPONIBLE Y COMPARACIÓN LEGISLATIVA
DE GUATEMALA Y OTROS PAÍSES"

TESIS DE GRADO

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

POR
JUAN DIEGO VARGAS GARCÍA

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADO Y NOTARIO Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, NOVIEMBRE DE 2014
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: DR. CARLOS RAFAEL CABARRÚS PELLECCER, S. J.
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
VICEDECANO: MGTR. PABLO GERARDO HURTADO GARCÍA
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. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

LICDA. ANA ELLY LOPEZ OLIVA DE BONILLA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

LIC. JOSE GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO

Licda. Ana Elly López Oliva de Bonilla

ABOGADA Y NOTARIO

Guatemala, 19 de noviembre del 2013

Licenciado

ALAN GONZALEZ

Secretario del Consejo

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad Rafael Landívar.

Ref: Revisión de Fondo de Tema de Tesis.

Estimado Licenciado González

He tenido a la vista el proyecto de Tesis del Bachiller **JUAN DIEGO VARGAS GARCIA, (11175-08)**, cuyo título es **"ANALISIS DEL HECHO GENERADOR O HECHO IMPONIBLE Y COMPARACIÓN LEGISLATIVA DE GUATEMALA Y OTROS PAÍSES."**

Luego de revisada la tesis y que el alumno realizó los cambios propuestos, en fecha 6/11/13, considerando que la tesis está adaptada a la realidad que impera, respecto al tema de fondo.

Siendo que se comprobó que el trabajo toca los temas indispensables para trasladar el contenido, de manera técnica y elocuente, por el estudiante en trabajo de Tesis, es oportuno emitir **DICTAMEN FAVORABLE**.

Sin otro particular, quedo de usted,

Atentamente,



Licda. ANA ELLY LOPEZ OLIVA DE BONILLA

C.c. JUAN DIEGO VARGAS GARCIA (11175-08)

JOSÉ GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 21 de marzo de 2014

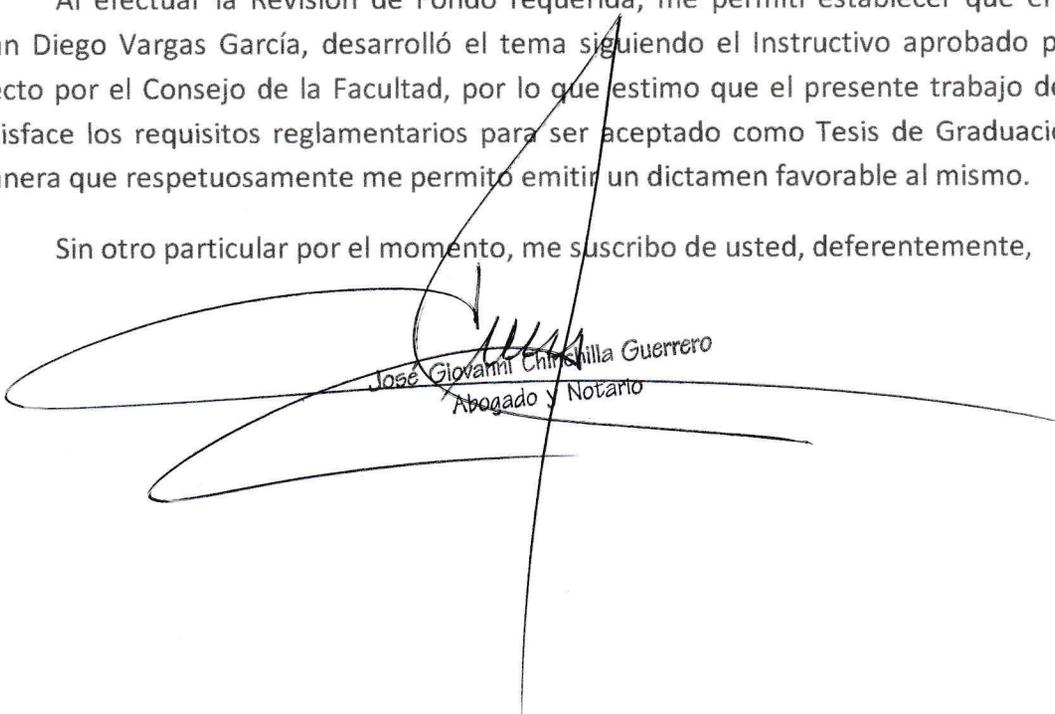
Doctor
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Estimado Doctor:

Como Revisor de Fondo de la tesis del estudiante JUAN DIEGO VARGAS GARCIA, denominada **"ANÁLISIS DEL HECHO GENERADOR O HECHO IMPONIBLE, Y COMPARACIÓN LEGISLATIVA DE GUATEMALA Y OTROS PAÍSES"**, me permito con rendir mi Dictamen, manifestándole a usted lo siguiente:

Al efectuar la Revisión de Fondo requerida, me permití establecer que el señor Juan Diego Vargas García, 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,



Jose Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 07413-2014

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante JUAN DIEGO VARGAS GARCÍA, Carnet 11175-08 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07498-2014 de fecha 21 de marzo de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ANÁLISIS DEL HECHO GENERADOR O HECHO IMPONIBLE Y COMPARACIÓN
LEGISLATIVA DE GUATEMALA Y OTROS PAISES"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADO Y NOTARIO y el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 3 días del mes de noviembre del año 2014.


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



Dedicatoria

Dios	Por ser la guía en mi camino, el pilar y centro de mí existir.
Padres	Por su amor perpetuo, ejemplo de virtudes.
Hermana	Por apoyo incondicional, mi protegida.
Abuelitos	Por ser parte de mi vida, por sus enseñanzas y cariño.
Familia	Aquellos que siempre han estado, y han mostrado su interés.
Amigos	Mi familia por elección. Por siempre estar.

Responsabilidad: El autor es el único responsable de los contenidos y conclusiones de la presente tesis.

ÍNDICE

RESUMEN

INTRODUCCIÓN-----|

CAPITULO 1

Generalidades	1
1.1 Derecho tributario	1
1.1.1 Definición	1
1.2 Poder Tributario	3
1.3 Técnica legislativa	5
1.3.1. Técnica legislativa tributaria	10
1.3.1.a Autonomía legislativa de creación del hecho generador	10
1.3.1.b. Prohibición de uso de la analogía	11
1.4 Principios	12
1.4.1 Principio de legalidad	13
1.4.2 Principio de capacidad económica	15
1.4.3 Principio de igualdad tributaria	18
1.4.4 Principio de justicia tributaria	21
1.4.5 Principio de equidad tributaria	23
1.4.6 Principio de proporcionalidad	24
1.4.7 Principio de no confiscatoriedad	25
1.4.8 Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación	27
1.4.9 Principio de seguridad jurídica	29
1.5 Tributo	32
1.6 Hecho tributario	33

CAPITULO 2

El hecho imponible y sus componentes	35
2.1 El hecho imponible	35
2.1.1 Concepto	35
2.1.2 Naturaleza	39
2.1.3 Características	42

2.1.4	Elementos del hecho imponible-----	44
2.1.4.a	Elemento subjetivo-----	46
2.1.4.b	Elemento objetivo-----	48
2.1.4.c	Elemento espacial-----	51
2.1.4.d	Elemento temporal-----	54
2.1.4.e	Elemento cuantificante-----	59
2.2	Clasificaciones del hecho generador-----	63
2.2.1	Por la clase de actos que el legislador grava-----	63
2.2.2	Por el momento de su aplicación-----	64
2.2.3	Por la facilidad en determinarlos-----	66
2.3	Delimitación negativa del hecho generador-----	67

CAPITULO 3

Los efectos causados por el hecho imponible-----	72
3.1 Efectos del hecho imponible-----	72
3.2 Surgimiento de la obligación tributaria-----	73
3.2.1. Determinación del hecho generador como medio individualizador de la obligación-----	78
3.2.2. Nacimiento de la relación jurídico-tributaria-----	80
3.2.3. Sujeto activo-----	83
3.2.4. Sujeto pasivo-----	85

CAPITULO 4

4 Derecho comparado-----	87
4.1 Con otros países-----	87
4.1.1. Concepto-----	90
4.1.2. Acaecimiento del hecho generador-----	95
4.1.3. Hecho generador condicionado-----	100
4.1.3.a. Hecho generador fuera un acto o negocio jurídico-----	101
4.1.3.b. Hecho generador condicionado por ley-----	103
4.2 El hecho generador guatemalteco, comparado con los Códigos Tributarios anteriores-----	104

Capítulo 5

Presentación, análisis y discusión de resultados.

5.1 Presentación-----	106
5.2 Análisis-----	106
5.3 Discusión De Resultados-----	110

CONCLUSIONES-----115

RECOMENDACIONES-----117

REFERENCIAS

1. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS-----	118
2. REFERENCIAS NORMATIVAS-----	120
3. REFERENCIAS ELECTRONICAS-----	122
4. OTRAS REFERENCIAS-----	124

ANEXOS

Cuadro de Cotejo I: Comparación de la regulación del Decreto 6-91 y el Código Fiscal de 1881, de Guatemala.-----	127
--	-----

Cuadro de Cotejo II: Comparación de la regulación del hecho generador entre Guatemala, Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España.-----	128
---	-----

RESUMEN

El hecho imponible o hecho generador, como es llamado en el sistema impositivo guatemalteco, cumple con el fin de generar en los contribuyentes una obligación de pago, el cual el Estado tiene la potestad de sustraer, con el objetivo de velar con sus funciones y principalmente alcanzar el bien común. Por lo que el legislador es el único facultado para crearlo, pero a su vez tiene la obligación de cumplir con los mandatos constitucionales que le refieren los parámetros a cumplir, para propiciar un ambiente de seguridad en aquello sobre los cuales pese esta obligación.

El método utilizado en el presente trabajo es la monografía, lo que permitió recopilar la información con la finalidad de analizar de manera detallada la manera en la que la legislación guatemalteca desarrolla este tema en particular y poder establecer las diferencias o similitudes contenidas en las legislaciones comparadas.

INTRODUCCIÓN

Con el objetivo de servir como fuente de referencia confiable para estudiantes, docentes, profesionales en derecho y tributario en general para el aprovechamiento en la búsqueda, investigación y mejor entendimiento de los conceptos y composición del hecho generador o hecho imponible, el presente trabajo tiene la finalidad de formar parte del Manual de Derecho Tributario elaborado por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.

Este trabajo desarrolla de manera amplia la raíz de denominación y concepto del hecho generador, de igual manera, la naturaleza, elementos características, funciones y efectos del mismo.

De igual manera es necesario identificar correctamente la creación del hecho imponible, el cual debe cumplir con todos los requisitos, tanto constitucionales como legales y establecidos para que este cumplan con el propósito con para el cual es creado.

Lo que lleva a plantear la siguiente pregunta, ¿De qué manera se ha legislado el hecho imponible o hecho generador en Guatemala y que diferencias o similitudes se establecen en el derecho comparado, y constatar si existe o no algún avance, en la forma de legislarle, comparado con los Códigos Tributarios anteriores al actual, en el transcurso de la historia legislativa guatemalteca?

Los objetivos a desarrollarse en este proyecto ha sido el de establecer y explicar de manera amplia el hecho generador en materia doctrinaria, y analizar la evolución histórica del hecho imponible, así como su regulación actual a efecto de realizar un análisis de derecho comparado entre las legislaciones de, Honduras, El Salvador, Costa Rica, Nicaragua, Argentina, México y España, en comparación con lo que el Código Tributario de Guatemala regula y cuál ha sido el tratamiento en Guatemala del

hecho imponible, en el transcurso del tiempo, en los Códigos Tributarios de este país, utilizando como base los códigos tributarios de estos países y los nacionales.

A su vez, establecer cuál es el concepto más adecuado de hecho imponible y si existe una variación en cuanto al llamado hecho generador. Indicar cuáles son los elementos que el hecho imponible debe contener, así como las características y efectos que este produce en el ámbito jurídico.

CAPITULO 1

Generalidades

El objetivo del presente trabajo de tesis es realizar un análisis comparativo del hecho generador o hecho imponible (aclarando que no existe diferencia entre estas dos acepciones, lo que más adelante se explicara con más detalle), en cuanto a su concepto y desglose, tal y como está establecido en el ordenamiento jurídico guatemalteco y poder encontrar diferencias, similitudes o variaciones con la forma y fondo como se encuentra regulado en Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España. Pero para lograr entender este concepto tan abstracto en su materia como esencial en el Derecho Tributario, es imperante el realizar un glosario de conceptos, desde lo más esencial, como lo es comprender el significado del Derecho Tributario, pasando por los principios constitucionales que deben tomarse en cuenta a la hora de legislar un tributo hasta llegar a desentramar los componentes del hecho generador en sí; esto con el fin principal de permitir a quien utilice este instrumento, que tenga conocimientos básicos de derecho, una mejor comprensión del por qué de la existencia de este concepto en el ordenamiento y la magnitud que este tiene en el entorno tributario.

1.1 Derecho tributario

1.1.1 Definición

Para poder dar paso, como anteriormente se expuso, al desarrollo del presente trabajo es necesario lograr una armonía en cuanto a lo que se está analizando. Es razón por la que se ha decidido como primer punto establecer una definición puntual, pero enriquecedora de lo que es el Derecho Tributario, puesto que es el centro sobre el cual gira el entorno del análisis. Sergio Francisco de la Garza define el Derecho Tributario de la siguiente manera. *“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y*

*contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”*¹ Por lo que se observa, y esto es muy generalizado esta rama del Derecho, así como cualquier otra, inicia conceptualizándose como aquel conjunto de normas jurídicas, que lo que contienen son los impuestos, las contribuciones especiales, los derechos y las obligaciones, que tendrán los sujetos, tanto los que tienen la potestad de crearlos como sobre aquellos que se les imputen. Menciona también la existencia de los procedimientos a seguir, cuando existan violaciones o vulneraciones en esos derechos, pero para ir más allá y explicar la razón de esto, es porque el derecho tributario pertenece a una rama impositiva, siendo el Estado el creador de la norma y que esta siempre un fin político, tal y como Jarach lo interpreta, indicando que *“Las finanzas públicas constituyen una actividad del Estado de carácter complejo, en el sentido que contemplan los fines políticos que, a su vez, reúnen finalidades asumidas como propias por la clase o el grupo dominante y varían según las condiciones de tiempo y lugar, los medios escasos a los que el Estado puede echar manos, sacrificando los empleos alternativos de los particulares o del Estado mismo;”*² Razón por la cual es necesaria la existencia de esos medios de defensa, con los cuales, quienes reciben esa carga y se les sustrae de sus bolsillos lo necesario para el desarrollo económico-político-social de esa entidad superior a todos, llamada Estado.

Por su parte Catalina García Vizcaíno da su definición de Derecho Tributario también, indicando que *“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos 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,*

¹ De la Garza, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; México; 28ª. Edición ; Editorial Porrúa; 2008; Página 26

² Jarach, Dino; *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*; Buenos Aires Argentina; tercera edición; Abeledo-Perrot S.A. Editorial, La Salle; 1999; Página 73

*responsables por deuda ajena y terceros.”*³ En una forma un poco más dispersa incluye las características que conjugan el derecho tributario, ya que incluye en primer lugar, el conglomerado de normas que regulan los tributos, y que estos a su vez generan consecuencias jurídicas; menciona también los efectos del incumplimiento de la norma tributaria y la necesidad de regular también procedimientos de defensa.

Pero ninguno de los autores menciona en su definición un pequeño detalle, y es que ese conjunto de normas que mencionan, debe ser desarrollado únicamente por el órgano estatal encargado de realizar las leyes. Esto conforme al principio de legalidad, y el de seguridad jurídica, los cuales fungen como piedra angular en el derecho tributario, ya que sin ellos se desataría un caos motivado por la arbitrariedad en la promulgación de tributos aleatorios, cumpliendo únicamente el fin político sobre el cual en origen se crean. Otro factor a tomar en cuenta es el velar por que esas normas que regulan tributos sean emitidas tomando en cuenta la situación social que atraviesa la sociedad, al momento de realizarlos.

Entonces, es a criterio del autor de esta tesis que una definición de Derecho Tributario sería, el conjunto de normas que regulan los tributos, los cuales pueden ser realizadas únicamente por el órgano competente y facultado para ello, creados en conciencia de la situación económica y social, así también de las obligaciones generadas y los procedimientos a seguir en caso de incumplimiento; y a su vez, al contribuyente, medios legales de defensa, en contra de violaciones o vulneraciones a esos derechos otorgados.

1.2 Poder Tributario

Como se expreso con anterioridad, estas normas provienen de la facultad del Estado de crearlas, a esta facultad se le conoce como Poder Tributario. Zabala Ortiz, lo define indicando lo siguiente, *“Podemos definir o conceptualizar la potestad tributaria, llamada también poder tributario o potestad fiscal, como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos con respecto a personas o bienes que se encuentran dentro*

³ García Vizcaíno, Catalina; *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas Tomo I Parte General*; Buenos Aires, Argentina; Ediciones Depalma; 1999; Página 137

de su jurisdicción. También la podemos definir como la facultad del Estado de crear o establecer tributos. Se manifiesta o expresa esta potestad o poder tributario en la facultad de crear normas jurídicas de carácter o contenido tributario.”⁴ En Guatemala esta facultad, la da la Constitución Política de la Republica de Guatemala, en el artículo 171 literal c), indicando lo siguiente, **“Artículo 170.- Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso:**

c) *Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;*”⁵

A su vez la Corte de Constitucionalidad ha indicado que *“Es oportuno señalar que la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del Texto Supremo. A pesar de lo anterior, la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación; siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuando debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio.”*⁶

Como bien indica la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, esta atribución o potestad, está limitada, ya que no se puede exceder en su facultad de simplemente crear un tributo, bajo un supuesto irracional o ilógico. Este límite se trata de la Constitución política de la Republica y los principios constitucionales que contiene.

⁴ Zabala Ortiz, José Luis; *Manual De Derecho Tributario*; Chile; Editorial Jurídica Cono Sur Ltda.; 1998; Página 15

⁵ Constitución Política de la Republica de Guatemala y sus reformas. 1985

⁶ Corte de Constitucionalidad. Expediente 3785-2008. Fecha 23/07/2009. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

Zabala lo indica en sus palabras, expresando que *“Se trata de principios de carácter constitucional que van a resguardar que la carga tributaria sea justa y dotada de equidad en relación a los sujetos a los que va a afectar, como asimismo, el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social.”*⁷

1.3 Técnica legislativa.

Con referencia a lo anterior expuesto en cuanto a los principios, que forman parte en la creación de los tributos, y como se ha visto, que por medio del principio de legalidad, el único ente estatal investido con la facultad de crearlos será el Congreso de la República de Guatemala; la Constitución Política de la República de Guatemala,⁸ en el artículo 171, abre la puerta que da paso a que esto sea posible y lo más importante, que sea legal, indicando lo siguiente: *“Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso;... c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;”* Y la Corte de Constitucionalidad de Guatemala oportunamente explica la necesidad del uso de estos principios indicando que *“...constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, la observancia de los principios de legalidad, equidad y justicia tributarias, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiple tributación interna, que constituye parámetros a ser observados al momento de que el Organismo Legislativo procede a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación (artículos 239 y 243 de la Constitución); pues observando tales principios, es como el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales...”*⁹ Esta implica que al momento de crear una norma el legislador no puede traspasar esos límites, constitucionales, que los principios tributarios establecen. Para entender mejor lo que la técnica legislativa es, se

⁷ Zabala Ortiz, José Luis; Loc. Cit. Página 16

⁸ Asamblea Nacional Constituyente. *Op. Cit.*

⁹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 70; Expediente 1766-2001. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

pueden citar distintos autores que la definen, entre ellos Aníbal Bascuñán Valdez, citado por el autor Alejandro López Olvera indica que, *“Simplemente, la Técnica Legislativa es el conjunto de reglas a que se debe ajustar la conducta funcional del legislador para una idónea elaboración, formulación e interpretación general de las leyes”*.¹⁰ López Olvera por su parte indica que *“El objetivo primario de la actividad técnica en la elaboración de las leyes consiste en transformar los fines imprecisos de una sociedad, en normas jurídicas, que permitan realizar esos fines en la vida práctica. La primera tarea que se impone en esta materia es, por lo tanto, la de formular las normas jurídicas, o sea traducir al lenguaje legal las ideas surgidas de procesos previos.”*¹¹ Por ende, como primer punto para definir la técnica legislativa podría decirse que son todas las reglas que el legislador debe tomar en cuenta para elaborar normas, que satisfagan la necesidad de regular situaciones cotidianas, buscando que esas situaciones se conviertan en conductas específicas estableciendo parámetros para lograr la armonía social. Pero, la transformación de ideas a normas, es solo un punto, puesto que la técnica legislativa debe ir más allá que el solo crear leyes, pues es necesario encontrar una conexión entre las leyes que existen, las modificaciones hechas, lo que lleva a modificar otras por la interrelación en la que se encuentran y lo más importante buscar armonía entre políticas públicas, derechos establecidos y mecanismos para garantizar que los derechos no serán vulnerados cuando se creen las normas y formas de resarcimiento cuando ya se han violado. Indica Pérez Bourbon¹², que la técnica legislativa, está basada, o se resumen en, plasmar en un texto, la decisión que el legislador tomó, por la decisión política que mejor correspondiere. Pero indica también que esta decisión plasmada en norma debe llenar con tres requisitos indispensables:

- a) *“Debe ser coherente con el resto del ordenamiento jurídico.”* Explica que al momento que un una ley de emite, se realiza para que esta se adhiera al resto de ordenamientos y no para permanecer como un instrumento aislado; es de

¹⁰ López Olvera, Miguel Alejandro; *Elementos de la Técnica Legislativa*; Serie documentaria jurídica numero 44; México; Directores Carbonell, Miguel- Pedroza de la Llave, Susana Thalía; Universidad Nacional Autónoma de México; Carbonell, Miguel- Pedroza de la Llave, Susana Thalía; <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/21/tc.pdf>; Pagina visitada 4/06/2013; Página 118

¹¹ Loc. Cit.

¹² Pérez Bourbon, Héctor; *Manual de Técnica Legislativa*; Argentina; Konrad-Adenauer-Stiftung; 2007 http://www.kas.de/wf/doc/kas_12398-544-4-30.pdf ; Pagina visitada 4/06/2013; Página 17

recordar que las normas son creadas como producto de conductas humanas, y las conductas humanas llevan incorporadas, consecuencias sucesivas y aparejadas, por lo que una norma que se regule a raíz de una conducta, de manera intrínseca llevara esa cadena de consecuencias que afectaran y se entrelazaran con otras normas que regulan otras conductas. El silogismo que reza “el derecho es un conjunto de normas” puede resumir y ejemplificar el por qué de esa coherencia de ordenamientos. Las normas deben ser creadas tomando en cuenta las ya existentes, no deben contrariarse, puesto que el resultado de normas contrarias sería la violación de derechos inherentes, la confusión social y la pérdida de la seguridad jurídica por completo. Guatemala, acepta que utiliza la corriente de los derechos adquiridos, corriente que indica que quien haya obtenido un derecho de buena fe y conforme a derecho, no puede ser sustraído de este; corriente que aparte de tener mucho sentido lógico, tiene fundamento en el aspecto humano, el humano por naturaleza evoluciona, los derechos nacen con el humano, pero se reconocidos por la sociedad a raíz de esa evolución, quien limite un derecho reconocido, iría en contra de la evolución humana.

- b)** *“Debe ser un fiel reflejo de la decisión política que motivó al legislador.”* Este aspecto no necesita demasiada explicación, una ley que no refleje la decisión del legislador sería inútil, ya que la ley no está hecha para ser ley sino para enmarcar una idea, que surge como consecuencia de una necesidad, para que cumpla y genere efectos jurídicos. Siendo más didácticos se podría ejemplificar diciéndose que no se puede utilizar un marco triangular para enmarcar una foto cuadrada. No encajaría y como antes se menciono, no tendría concordancia con las demás.

- c)** *“El texto debe ser interpretado de la misma manera por cualquier lector, condición sine qua non para garantizar los derechos elementales de seguridad jurídica y de igualdad ante la ley.”* Lo que este autor quiso decir es que si existe una norma demasiado difusa y vaga en su fundamento la interpretación puede

llegar a no cumplir con los efectos espetados, ya que la idea del legislador puede ser una, el ciudadano interpretarla de otra manera y el juez, como encargado de impartir justicia y hacer valer lo que la norma expresa puede tener una idea muy distinta, por lo que no se sabría con exactitud cuál es el fin que se desea regular o con qué objeto se ha creado la norma.

Pero el autor de este trabajo considera que, aparte de estos tres requisitos para la creación de la ley, es necesario un requisito mas, fundamental en todo el ámbito jurídico, Fernando Rosales Gramajo cita a algunos autores que explican que se puede entender como lógica del derecho, indicando lo siguiente: *“Luis Legaz y Lacambra afirma que: a. las palabras “lógica del derecho” refieren a una teoría de: los principios fundamentales (identidad, no-contradicción, tercero excluso y razón suficiente) transportados al ámbito jurídico; los conceptos que expresan los ingredientes formales constitutivos de toda realidad jurídica; y, la forma prescriptiva de las proposiciones jurídicas;”*¹³ Es un principio necesario, utilizando a la lógica como eje transversal. Una norma no puede existir si en su esencia no se percibe ni se refleja un procedimiento racional para formarla, la idea plasmada en la norma, puede plasmarse pero necesariamente debe ser con una premisa lógica la cuna de donde nace. La lógica debe ser sensible y palpable en el legislador que crea la norma; de lo contrario la norma si seria difusa, ya que la capacidad de generar efectos sería tan limitada como carente de fundamento.

Esto viene a explicar con un poco mas de detalle los alcances que la técnica legislativa debe tener dentro de su explicación, pero incorporándolo al tema del tributo, la técnica legislativa debe ser utilizada de manera íntegra, tomando en cuenta todo aspecto posible, para lograr normas que no sean confiscatorias, o para que no exista doble tributación, para que sean justas, equitativas, en fin el conglomerado de derechos que el contribuyente posee. María del Carmen Campañ, al explicar la relación de la técnica legislativa y el derecho tributario indica que el legislador debe tomar en cuenta dos

¹³ Rosales Gramajo, Fernando Javier; *Lógica jurídica: Instrumento indispensable para el juez y el abogado litigante*; Guatemala; Instituto de Investigaciones Jurídica Universidad Rafael Landívar; 2010; Página 107; Edición electrónica. <http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Logica-Juridica/04.pdf>; Pagina Visitada 10/10/2013

situaciones, la primera es la situación económica en la cual se encuentra inmersa la sociedad y como segundo punto será la situación política que mejor convenga establecer, logrando así el mejor equilibrio entre estas dos. Para lograr este equilibrio propone que es necesario tomar en cuenta algunos puntos, indicando que *“Los elementos de esta estrategia son: disciplina fiscal; control de la contabilidad gubernamental; base de ingresos suficiente y permanente, compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas; mejoramiento de la administración tributaria para propiciar un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales; aumento en el universo de los contribuyentes y aseguramiento de un financiamiento equilibrado de las actividades públicas.”*¹⁴

Estableciendo la autora antes mencionada que para lograr una mejor técnica legislativa lo más recomendable es realizarlo por paquetes fiscales indicando ella que *“En relación con este aspecto, las definiciones de práctica legislativa han recomendado el empleo de la técnica de paquete en la presentación de la iniciativa, que consiste en integrar en un solo proyecto de iniciativa las diferentes leyes fiscales que se modifican.”*¹⁵

Entonces el legislador debe, con el fin de obtener una norma tributaria ideal, conjugar términos como el de realizarlas buscando plasmas la verdadera voluntad, de una manera entendible y coherente, que no viole derechos ni se contradiga con otras normas, equilibrando la necesidad política que se desea satisfacer y la situación económico-social en el momento de su creación, tratando la manera de presentarlo en conjunto, pero no necesariamente reformando todo, con el fin de tener la norma que se crea, la que se modifica y la que se deroga, entrelazándola con las demás, en ese efecto en cadena que causaría, debido a su notable unión con otras. Siendo el producto de procedimiento lógico y analítico. Pero el creador de las normas no necesariamente conoce de todos los temas que desea regular, por lo que es, más que una sugerencia una necesidad, el contar con el apoyo de profesionales que les oriente en tanto en materia jurídica, como en diversas disciplinas.

¹⁴ Compañ, María del Carmen; *Colección Panorama del Derecho Mexicano; Derecho Financiero*; México; Mcgraw-Hill Interamericana Editores, S. A. De C. V; Coordinadora, Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz; 1997; Página 20

¹⁵ Compañ, María del Carmen; *Ibid.* Página 23

1.3.1 Técnica legislativa tributaria

En Guatemala, la única manera de crear un tributo, tal como se ha venido estableciendo, es por medio del proceso legislativo previsto en la ley; este procedimiento de formación de la norma esta prevista en la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual debe pasar por diversas etapas, la primera es la presentación y discusión de la iniciativa de ley, la cual deberá discutirse en el transcurso de tres sesiones, en diferentes días, para lograr discutir la viabilidad y beneficio para la población de la propuesta que se plantea legislar. Habiéndose cumplido este requisito y votado a favor, tomando en cuenta que para este caso, la mayoría absoluta (mitad mas uno) de los diputados, es lo que se requiere para gran parte de los casos para las aprobaciones legislativas; luego esta pasa al Ejecutivo para que se sancione, promulgue y publique la ley y estableciendo el plazo en que entra en vigencia.

1.3.1.a Autonomía legislativa de creación del hecho generador

Dentro del procedimiento de formación y creación del hecho generador el legislador tiene la facultad de crear un nuevo tributo a partir de actividades sobre las que considere apropiadas para poder captar los recursos necesarios para el Estado. Calvo Ortega a este respecto indica que *“La estructura del hecho imponible es fijada libremente por la ley. Puede incorporar y tipificar cualquiera de las manifestaciones generales o parciales de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo O gasto) y hacerlo además, de manera diversa. Puede ser un hecho Instantáneo o con un plazo de tiempo determinado... puede ser realizado en el territorio del Estado o fuera de él, si el poder tributario de que se trate tiene legitimación para gravar hechos realizados en otro territorio. En resumen, la estructura a que nos referimos puede ser muy diversa aunque siempre tiene el mismo núcleo: una manifestación concreta de capacidad*

económica con una determinación temporal y territorial precisas.”¹⁶ Lo que quiere decir que al momento de elegir un acto nuevo, para crear de este un medio para captar dinero, el legislador tiene plena facultad para tomarlo como tal sin necesidad solicitar aval para realizarlo, siempre que considere que es una fuente de ingresos para los ciudadanos, cumpla con los principios tributarios y que sea lógico y razonable el interés sobre el acto.

1.3.1.b. Prohibición de uso de la analogía

En cumplimiento del principio de legalidad, como principio constitucional, un tributo no puede surgir de otra manera que no sea por medio de una ley anteriormente decretada por el Congreso de la República de Guatemala y promulgada por medio del Presidente de la República. Un hecho generador no puede surgir por el hecho de que en otra norma se regula una situación similar. Esto es congruencia a lo que dicta la autonomía legislativa, puesto que si el legislador, con la autonomía que posee de crear nuevos hechos generadores, sobre las actividades que considere convenientes, no lo realiza, sería en principio inconstitucional, pero por otro parte fuera de lógica, puesto que iría en contra de la pretensión de la sociedad, por la representatividad de la voluntad del pueblo que este legislador ejerce, el pretender gravar un acto que no cumple con el requisito de estar en ley. Ya que es principalmente esta situación, la que el principio de seguridad jurídica pretende eliminar, debido que el ciudadano caería en un limbo de desconocimiento en cuanto a que actos le pueden causar consecuencias jurídicas pecuniarias a favor del Estado.

Para entender un poco más de la analogía y la razón del por qué no puede considerarse como fuente creadora del hecho imponible, o en qué casos en materia tributaria si podría aplicar, es indispensable definirla. Calvo Ortega la define indicando que *“La técnica analógica consiste como es sabido en la aplicación de una norma a un supuesto de hecho no previsto en ella ni explícita ni implícitamente pero que es*

¹⁶ Calvo Ortega, R.; *Curso de derecho financiero I, Derecho Tributario parte general*; España; Editorial Civitas; 1982; Página

similar a otro regulado por la citada norma..."¹⁷ Pero quien aplicaría la norma sería el ente administrativo, ya que este ente es el que está facultado para señalar a quien realiza un acto que a su consideración se encuadra en lo que la ley indica, lo que a toda luz es ilegal, pues la Administración Pública no tiene esa facultad creadora, ni sobrepasar los límites que la ley le indica.

Esta limitante de la analogía, como forma de creación y surgimiento, dentro del marco del derecho tributario material, no implica que la analogía no pueda aplicarse en otros ámbitos. Esto lo explica Villegas estableciendo lo siguiente, *"Fuera de estas limitaciones, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de derecho tributario formal y derecho tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas."*¹⁸

Por lo que no habría limitante en aplicarla en estos últimos casos, principalmente en el ámbito procesal, ya que aquí el juez con la facultad que posee de crear derecho en sus sentencias, basándose en las normas generales y buscando ante todo la justicia para las partes, puede tomarle como base.

1.4 Principios que rigen el Derecho Tributario

La razón de este apartado es para una mejor comprensión de cómo el derecho tributario debe estar integrado y bajo que principios debe regirse en su conformación. Esto debido a que deben existir ciertas limitaciones, si se desea ver así, que el legislador debe tomar en cuenta al momento de crear los tributos. Ya que no puede dejarse guiar por sus instintos nada más. La razón de la existencia de estos, es para evitar cualquier abuso por parte del Estado, evitando así que se restrinjan o violenten derechos fundamentales como el de la propiedad, o el de desarrollo integral del ser humano, en este caso económicamente.

¹⁷ Calvo Ortega, R.; *Op. Cit.*; Página 118

¹⁸ Villegas, Héctor B.; En *"Estudios de derecho constitucional tributario"* coordinado por García Belsunce, Horacio A. Argentina. Ediciones Depalma. 1994., Página 175

1.4.1 Principio de legalidad tributaria

Lo que este principio establece básicamente son dos situaciones, la primera será que, el Estado, utilizando la división de poderes bajo el que está conformado, y por medio del ente encargado de legislar, tendrá y será el único en crear los tributos, especificando en forma determinada y detallada, el hecho que lo genere, quien es el obligado a pagarlo, el monto a pagar, el momento en que debe ser pagado, los motivos por los cuales no se pague, quienes no lo pagaran y por último las infracciones, o medios represivos para quien no realice el pago respectivo. Y como segundo punto que una ley inferior no puede crear o alterar lo que la ley superior regula, respetando la jerarquía normativa. Juan Carlos Luqui establece en un reducido párrafo la razón y el por qué del surgimiento de este principio indicando que: *"El principio de legalidad en materia tributaria, como en materia penal, tiene un abolengo de largos siglos. El viejo aforismo romano "nullum tributum sine lege" se mantiene inalterable y cuando sobreviene el Estado de Derecho, se convertirá en una de las más seguras garantías de los derechos individuales, como que con él se refirma el principio de división o separación de poderes."*¹⁹ Siendo esto a causa de los vejámenes por cobros desmesurados por los monarcas injustos, violando cualquier principio del cual se haya abordado con anterioridad, presionando a los contribuyentes y despojándoles de sus bienes o inventando simplemente tributos con el fin de granjear bienes para ellos, sin tener en cuenta el beneficio de la sociedad.

La Constitución Política de la República de Guatemala²⁰ regula este principio indicando lo siguiente: *"Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y*

¹⁹ Luqui, Juan Carlos. *"Derecho Constitucional tributario"*. Argentina. Ediciones Depalma. 1993. Pág. 34

²⁰ Asamblea Nacional Constituyente. *Op. Cit.*

recargos; y f. *Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.*” Y a su vez la Corte de Constitucionalidad abarca el tema y lo explica de igual manera, tomando en cuenta el punto principal que es que el ente legislativo, o el Congreso de la Republica en el caso de Guatemala, es el único con potestad para crear tributos. Indicando que “(...) *el principio de legalidad se refiere a que al Congreso de la República le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado y la justicia y equidad tributaria; lo cual, además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente.*”²¹

Luqui ²² *"Este principio tiende a que el contribuyente sepa la manera cierta por que paga el tributo, cómo y a quien debe pagarlo y hasta dónde alcanza el poder del Estado para exigir el monto que le reclama. Quiere que la exigencia del pago de los tributos no sea una sorpresa." Jorge Mario Castillo González establece que (...) cuando se crea un tributo, la voluntad de quién lo va a pagar, permanece intrínseca, motivada por la libre elección de quienes son sus representantes creadores de leyes, haciendo las veces de receptores de la voluntad y voz del pueblo, por lo que son estos quienes pueden y deben ser los únicos que pueden crearlas, puesto que en sentido figurado es el pueblo quien elige que es lo que paga, cuanto paga y sobre qué actividades lo hace. Por lo que el tema de los convenios que se llevan a cabo entre, la iniciativa privada (como generadores de riqueza) y el Ejecutivo, es por mucho censurable, pues los encargados de decidir la cuales deben ser los tributos no es ni los sectores*

²¹ Corte de Constitucionalidad. Expediente 2951-2006. Fecha 13/05/2008. <http://www.cc.gob.gt/sic/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

²² Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Pág. 38

*minoritarios, quienes detentan la mayor parte de la riqueza, ni mucho menos esta ala estatal, que su primicia debe ser el administrar de la mejor manera los recursos que recauda para buscar el bien común; porque en caso de ser así, quien lo debe hacer es el Congreso. Siendo también este principio una garantía del respeto a la propiedad privada, pero también una puerta por la cual se puede dar vida a obligaciones fiscales. (...)*²³

1.4.2 Principio de capacidad económica.

La Constitución Política de la República de Guatemala²⁴ regula este principio de expresamente en el artículo 243, indicando lo siguiente: *“Artículo 243.- Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”* Pero esto notoriamente no explica cómo debe entenderse la aplicación de este. Pero a este respecto la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha dicho lo siguiente: *“Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta.”*²⁵ Con este criterio refleja el sentido en el cual se debe interpretar este principio, diciendo que, en primer lugar se debe

²³ Castillo González, Jorge Mario; *“Constitución Política de la República de Guatemala, Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad”*; Guatemala; Impresiones Gráficas de Guatemala. 2003. Quinta edición.; Pág. 416

²⁴ Asamblea Nacional Constituyente. *“Constitución Política de la República de Guatemala”* y sus reformas. 1985.

²⁵ Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 88 Expediente 755-2007. Fecha 24/04/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

tomar en cuenta aptitudes personales, aunque esto no signifique que a cada persona se le preguntara cual será la forma en la que mejor prefiere que se le aplique el tributo, sino estandarizando normas con parámetros generalizados para lograr encasillar por grupos a los pobladores que estén en similares condiciones. Al realizar esto se puede llegar al segundo paso que es el de crear tributos progresivos, o en otras palabras tributos con los cuales quien encaje en determinado estatus socioeconómico pague conforme a sus posibilidades, utilizando aquí la máxima de, el que tiene más pagara más y el que tiene menos pagara menos. Y por último quien no tiene lo suficiente para pagar, no pagara, y esto será mediante las exenciones que la ley establezca, logrando mantener el mínimo vital para la subsistencia.

Para poder enriquecer el sentido con el cual varios autores entienden este concepto Spisso es uno de ellos, indicando que, *“El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal.”* Dejando claro que *“El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.”*²⁶

Spisso preceptúa varias características que el principio de capacidad económica debe cumplir; (...) Aptitud para pagar, esto entendido en que solo quienes pueden, pagan, y pagaran solo en la medida de sus posibilidades y acorde a las ganancias que estos tengan, esto en el sentido que, ninguna persona deberá pagar lo mismo que otra si sus ganancias no son las mismas. Con respecto a esto, explica que el principio, para tomarse como bien encausado y aplicado, debe cumplir con tres requisitos; el primero es que los gravámenes deberán ser, solo, sobre las ganancias, y no sobre las pérdidas ni montos de inversión. No se puede tener separaciones entre los periodos impositivos, y los montos sobre los que se cobran deben estar previamente establecidos y poder verificarse. (...) ²⁷

²⁶ Spisso, Rodolfo R. *“Derecho Constitucional tributario”* Argentina. LexisNexis Argentina. S.A. 2007. Tercera edición. Pág. 351

²⁷ Ibid. Pág. 358

Valdés guarda la misma línea de ideas indicando que *"La noción de capacidad contributiva es, pues, relativa. En una concepción primitiva se equipara a la riqueza considerada en sí misma; luego el concepto se afina y se le relaciona con la persona titular de esa riqueza, su situación en la sociedad, especialmente el núcleo familiar que integra, y sobre todo, con la teoría del valor decreciente de las distintas fracciones de la riqueza poseídas por el contribuyente"*.²⁸ Pero separa en dos elementos este principio, indicando que *"La noción de capacidad contributiva contiene un elemento objetivo, cantidad de riqueza, y otro subjetivo, relación de esa riqueza con la persona del contribuyente."*²⁹ Lo que complementa diciendo que *"Adquiere significación cuando se le considera en su totalidad. Puede haber manifestaciones aisladas de riqueza que hagan presumir una alta capacidad contributiva; pero esa circunstancia de hecho puede estar compensada por otras desfavorables."*³⁰

Valdés para explicarlo, parte de tres factores, el primero es la riqueza por sí sola, la segunda es la riqueza vinculada a la persona y su situación personal y familiar y la tercera son los distintos tipos de riquezas que una persona puede tener. Pero que esta última no necesariamente es un indicador de riqueza en sí, puesto que mucha podrá ser la riqueza que tenga pero también así los gastos que este tenga para generarla.

Para Alberto Tarsitano la capacidad contributiva es *"una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la colorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible."*³¹ Y separa dos cualidades de este principio indicando que *"la capacidad contributiva implica un juicio valorativo sobre la función de la riqueza, cabe aceptar que el legislador pueda utilizar también a los impuestos como herramientas eficaces para alcanzar los fines constitucionales, a condición de que se respete, y conviene acentuarlo, el doble límite que impone 1) la condición de tributo en el mandamiento de sus notas típicas que*

²⁸ Valdés Costa, Ramón. *"Instituciones de Derecho Tributario"* Argentina. Ediciones depalma. 1992. pág. 446

²⁹ Ibid. 447

³⁰ Ibid. pág. 448

³¹ Tarsitano, Alberto. En *"Estudios de derecho constitucional tributario"* coordinado por García Belsunce, Horacio A. Argentina. Ediciones Depalma. 1994. Pág. 307

enmarcan el mandato jurídico y constitucional del deber de contribuir y 2) las restantes garantías constitucionales como igualdad, razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad.”³²

Tarsitano enfoca la capacidad de contribuir vinculada a la aptitud monetaria o la riqueza que tenga una persona, dejándose guiar solo por ese factor, la riqueza en sí, no tomando en cuenta los factores personales del sujeto, que quien por denotar riqueza se presupone que tiene la capacidad de ayudar al Estado en el cumplimiento de sus obligaciones. Como Spisso y Valdes lo mencionan, se debe tomar en cuenta la posibilidad de tener una vida digna por parte de la persona y su familia y luego de esto tomársele como apto para contribuir. Pero es Carrera quien da una guía más certera de cómo debe entenderse la capacidad contributiva; no en el sentido objetivo del principio sino en el subjetivo, logrando lo que anteriormente se explico, la verificación certera de una persona para poder tributar. Incluso dos personas que tengan una empresa, dedicadas a actividades lucrativas, en donde se supondría que ambas tienen capacidad de tributar, ninguna de las dos tendrá la misma capacidad, o siquiera creer que ambas tienen o no la aptitud de contribuir.

1.4.3 Principio de igualdad tributaria

En sentido general, lo que este principio establece es que, todas las personas son iguales ante la ley, con los mismos derechos y con las mismas obligaciones; La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo cuarto, en la parte conducente establece que: *“Artículo 4.- Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades.”*

³³ Así mismo, en el Capítulo de los Deberes y Derechos Cívicos y Políticos, en el artículo 135 se establece lo siguiente. *“Artículo 135.- Deberes y derechos cívicos. Son*

³² Tarsitano, Alberto. Op. Cit. Pág. 319

³³ *“Constitución Política de la República de Guatemala”* Op. Cit.

derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes:

- a. Servir y defender a la Patria;*
- b. Cumplir y velar, porque se cumpla la Constitución de la República;*
- c. Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos;*
- d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;*
- e. Obedecer las leyes;*
- f. Guardar el debido respeto a las autoridades; y*
- g. Prestar servicio militar y social, de acuerdo con la ley.”³⁴*

Como se puede notar, la Constitución Política de la República de Guatemala, no hace distinción al mencionar a los guatemaltecos, y complementándolo con el artículo cuarto, que establece que no importa su estado civil, deben, “*Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley,*”³⁵ de la manera en la que se establece en la literal d. del ordenamiento legal supremo del Estado de Guatemala.

Pero a este respecto, Jorge Mario Castillo, da una definición principio de igualdad en materia tributaria, no atendiendo a la igualdad de contribución que se debería prestar cada guatemalteco, sino a la equilibrio que el Estado debe verificar al momento de solicitar esa contribución, estableciendo que: “*El principio de igualdad se basa en la declaración de que todos los guatemaltecos son iguales ante la ley tributaria y la igualdad, es la base de la obligación de contribuir a los gastos públicos. El principio no se refiere a la igualdad numérica, que produciría mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas.*”³⁶

Como bien indica Castillo, este principio no se basa en la imposición de una cantidad igual a pagar de tributos a todas las personas, sino a verificar la capacidad que cada

³⁴ “Constitución Política de la República de Guatemala”; Op. Cit.

³⁵ Constitución Política de la República de Guatemala”; Op. Cit.

³⁶ Castillo González, Jorge Mario; Op. Cit. Pág. 419

persona tenga y conforme a esta capacidad, imponer un monto. Es por eso que este principio guarda íntima relación con el ya desarrollado principio de capacidad económica y con los principios de justicia y equidad que se desarrollaran mas adelante. Entonces Castillo, explicando, en que se sustenta el principio de igualdad explica que la igualdad se divide en dos aspectos, el primero es el trato o la forma en la que se trata a la persona, y la segunda la condición que representa esta persona. Es de donde vendría la premisa que indica que se le debe dar un trato igual a los que están en iguales condiciones y un trato distinto cuando se quiere equiparar a dos personas en condiciones desiguales. Lo que en sus palabras establece indicando lo siguiente: *“En otras palabras, la igualdad de los contribuyentes ante una ley, no es igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en cantidad a cada habitante. Es igualdad de tratamiento e igualdad de situaciones o circunstancias. Por eso, a su vez, supone que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales. El problema constitucional derivado de este principio se reduce a determinar cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual ante la ley tributaria.”*³⁷

Ahora, si bien es cierto que la capacidad de pago es un factor de suma importancia para la aplicación de la igualdad, no se puede dejar a un lado que para el tratamiento, este no es el único factor para determinar un estado de igualdad, es necesario también tomar en cuenta cuales son los medios para la obtención de la riqueza, los montos que se necesitan para seguir generando esa riqueza. La Corte de Constitucionalidad de Guatemala sobre este tema ha establecido también su criterio, indicando que: *“Al respecto, la jurisprudencia de esta Corte ha sido consistente al considerar que “el principio de igualdad, significa entonces un derecho a que no se establezcan excepciones que excluyan a unos de los que se concede a los otros en iguales circunstancias.” (sentencia de fecha seis de agosto de mil novecientos noventa y uno, expediente 34-91); en ese mismo sentido, este Tribunal ha considerado -interpretando los alcances del artículo 4o del texto supremo- que “El principio de igualdad, plasmado en el artículo 4o. de la Constitución Política de la República impone que situaciones*

³⁷ Castillo González, Jorge Mario; *Op. Cit.* Pág. 419

*iguales sean tratadas normativamente de la misma forma" (sentencia de fecha dieciséis de junio de mil novecientos noventa y dos, expediente 141-92); y que "la igualdad ante la ley consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean éstas positivas o negativas; es decir que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley (...) Lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias." (Sentencia de fecha veintiuno de junio de mil novecientos noventa y seis, expediente 682-96)."*³⁸

También en la igualdad, es necesario tener en cuenta la forma en la que se reparten los tributos. A este respecto Mauricio Plazas, indica que: *"No basta con que el sistema de los tributos que recauda el Estado sea progresivo desde el punto de vista de su más alta incidencia sobre quienes ostentan mayor capacidad contributiva sino que, además, el gasto de los recursos públicos debe orientarse a atender a quienes más lo necesitan. Un sistema en el cual los tributos se recauden en función de la capacidad contributiva pero se destinen sin consideración alguna a los niveles de pobreza y al grado de insatisfacción de las necesidades básicas en los sectores más vulnerables de la población, no es realmente progresivo ni justo."*³⁹ Es en parte cierta la premisa sobre la que el Estado debe velar por el desvalido, pero no así es cien por ciento justo decir que es a ellos a quienes debe ir destinado en su mayoría el monto de la recaudación. Un Estado paternalista nunca puede llegar a ser justo, puesto que les quita a unos para darle a otros. La idea de justicia es que todos reciban los mismos beneficios, sobre lo recaudado de los tributos.

1.4.4 Principio de Justicia Tributaria

El Diccionario de la Real Academia Española define a la justicia como *"Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o*

³⁸ Corte de Constitucionalidad. Expedientes acumulados 1060-2003 Y 1064-2003. Fecha 23/10/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta: 25/06/2013.

³⁹ Plazas Vega, Mauricio A. *"Derecho de la hacienda pública y derecho tributario."* Tomo I. Bogotá, Colombia. Editorial Temis, S.A. 2006. Segunda edición. Pág. 348

*pertenece.*⁴⁰ En este caso, para el tema que se atañe, en materia tributaria, debido al poder tributario que ejerce el Estado, la justicia podría interpretarse como el acto requerir a cada quien lo que puede aportar según sus condiciones. Los autores Marco Altamirano y Felipe Muñoz, establecen que para que se pueda aplicar la justicia tributaria en la creación del tributo el Estado debe realizar un ejercicio racional, como ellos le llaman, por lo tanto el Estado no puede limitarse a observar un solo aspecto, sino al contribuyente de manera única, como individuo de derecho y global en cuanto a sus circunstancias. Lo que en sus palabras establecen de esta manera, *“Este principio alude al ejercicio racional de la potestad tributaria, pues el Estado, en ejercicio de su soberanía crea tributos, lo que genera la obligación de ejercer el poder tributario dentro de ciertos límites, en aras de no gravar excesiva o desproporcionadamente a los contribuyentes.”*⁴¹

Este principio al igual que todos sirve como límite al poder tributario, pero de manera especial, establece la manera de ejercitar ese poder estatal que detenta el Estado, al momento de la creación de los tributos. Tal y como Jacinto R. Tarantino lo establece al indicar que *“La controversia radica en los límites del poder fiscal. Cuáles serán las manifestaciones de la actividad de la riqueza, como índice para distribuir el peso de los gastos públicos entre los sectores de la comunidad, sin que se dé el privilegio y la injusticia, donde unos resulten afectados y otros liberados de las cargas financieras. No basta el aspecto conceptual, también debemos hallar la proporcionalidad en el monto de la contribución.”*⁴²

Por su parte la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, ampliando lo que debe entenderse por justicia tributaria establece que, por justicia tributaria se debe entender como la justa distribución de las cargas, estableciéndolo de la siguiente manera: *“El principio de Justicia Tributaria lo trae el artículo 243 de la Constitución, que establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”; esto significa la justa distribución de las cargas tributarias porque no todos los contribuyentes tienen las*

⁴⁰ Diccionario de la Real Academia Española. Edición actual —22.^a; publicada en 2001; <http://lema.rae.es/drae/?val=justicia>; Pagina Visitada 16/02/2014

⁴¹ Altamirano Catalán, Marco y Felipe Muñoz Benavente. *“Derecho tributario parte general”*. Chile. Editorial legal publishing. 2006. Pág. 34

⁴² Tarantino, Jacinto R. *“La reforma tributaria”* Buenos Aires. Editorial Alberti 835. 1974. Pág. 11

*mismas condiciones para soportarlas y responder por el pago del tributo. Justicia tributaria y capacidad de pago están relacionadas y vinculadas al principio de igualdad tributaria, y se persigue que "el que posee más pague más, el que posee menos pague menos, y el que nada posee no pague nada".*⁴³ Por lo tanto, el concepto antes dado de justicia tributaria de, requerirle a cada quien lo que puede aportar según sus condiciones, podría traducirse a lo que la Corte de Constitucionalidad de Guatemala indica como la justa distribución de las cargas según las condiciones que cada contribuyente posee.

1.4.5 Principio de equidad tributaria.

La Real Academia Española, define la equidad como *"Bondadosa templanza habitual. Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley."*⁴⁴

Muchos de los autores, al definir la equidad, insertan en este principio, las caracteres del principio de igualdad, o lo confunden con este, ejemplo de esto es Tarantino, que por equidad da un concepto de igualdad, estableciendo en sus palabras lo siguiente: *"Un sistema fiscal, para ser equitativo, debe partir desde el principio de parificación de fuerzas económicas, o sea, de la igualdad que no es la equivalencia aritmética, sino la uniformidad de los ubicados en la misma condición, igualdad entre iguales."*⁴⁵

Pero es criterio del autor de esta tesis que por equidad tributaria debe entenderse como todos los beneficios, que el Estado otorga a quienes por su situación o condición no pueden contribuir en el sostenimiento de los servicios públicos que brinda el Estado para lograr su fin primordial, que es el bien común. Guiándose, no por un regimiento de orden público, sino como un acto de bondad, para que aquellos que dada su condición, no puedan contribuir, no lo hagan. Tal es el caso de las exenciones, las cuales se salen del ordenamiento legal en el que indica que todo aquel al que se le verifique la

⁴³ Corte de Constitucionalidad. Expediente No. 34-91 fecha 6/08/1991. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

⁴⁴ Diccionario de la Real Academia Española. Edición actual —22.ª; publicada en 2001; <http://lema.rae.es/drae/?val=equidad>; Pagina Visitada 16/02/2014

⁴⁵ Tarantino, Jacinto R. *"La reforma tributaria"* Buenos Aires. Editorial Alberti 835. 1974. Pág. 12

realización de una actividad que le represente un lucro deben contribuir con el gasto del Estado, pero por la naturaleza de la actividad y fines de este contribuyente se le exime del pago, siendo este un acto de bondad de la sociedad, a través, claro está, de sus representantes.

1.4.6 Principio de proporcionalidad

Este principio se entrelaza con los de capacidad de pago e igualdad tributaria, anteriormente se explicaba que un tributo será justo y equitativo solo cuando el llamamiento es generalizado para la población, pero tomando en cuenta los aspectos que cada contribuyente tiene, separándolos por su capacidad y aptitud para pagar. En este principio se pretende prever es que el legislador al momento de crear el tributo tome en cuenta los principios anteriores, y para ello que el monto que impondrá como pago, no puede ser excesivo ni desproporcionado en relación a las ganancias que perciban quienes estén obligados. Juan Carlos Luqui inicia explicando que este principio, al igual que los demás vela el derecho de propiedad principalmente, y luego define este principio, estableciendo que *"...como garantía del derecho de propiedad, la proporcionalidad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonable. Es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia."*⁴⁶ Como ya se explicó, este principio sienta un parámetro de razonabilidad ya que de nada serviría tener un tributo que ve la capacidad de pago que el contribuyente tiene y que busca encasillarlo en determinada posición para que no tenga que pagar una cantidad sumamente elevada o muy baja, si luego cuando le impone el monto a pagar, la carga es equiparable a la transgresión en el derecho de propiedad en la que caería si no se tomara en cuenta ninguno de los otros principios, y dicho en sus palabras de *"Desde el punto de vista constitucional, la porción que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (capacidad contributiva),*

⁴⁶ Luqui, Juan Carlos. Op. Cit.; Pág. 53

*jamás podrá llegar a despojar de la propiedad al contribuyente, despojo que producirá si esa porción no guardara esa razonable prudencia a que nos hemos referido."*⁴⁷ Es por eso que a la proporcionalidad le vincula la presión tributaria, estableciendo que *"Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan. La proporcionalidad podría equipararse al grado o medida (metro) con que se determina la presión tributaria. Una presión tributaria demasiado fuerte, aparte de afectar el derecho de propiedad, puede llegar a colocar a la riqueza en estado de difícil conservación y reproducción, lo que inevitablemente se produce cuando el contribuyente no puede absorber, sin deterioro de la misma riqueza, la carga tributaria en la medida en que ésta presiona."*⁴⁸

Así que la proporcionalidad como derecho inherente del contribuyente, es ese monto justo y razonable que el Estado debe imponer, a razón de la cantidad de riqueza que el obligado tenga. Ya que de lo contrario, sería este gravoso y limitaría los demás derechos de este, derechos a desarrollarse plenamente, esto incluiría el desarrollo económico de cada persona. Es por eso que debe existir una proporción balanceada. Quien tiene más paga sobre lo que tiene, y de igual forma aplica a quien tiene menos, pagando este solo la cantidad que pueda.

1.4.7 Principio de no confiscatoriedad.

Para poder entender mejor el principio de confiscatoriedad hay que iniciar diciendo que éste al igual que el principio que prohíbe la doble o múltiple tributación, son principios que velan por la estabilidad económica y Villegas a este respecto establece que *"... se desprende la necesidad de evitar que el indispensable poder tributario se convierta en una rama destructora de la economía y de la sociedad, excediendo los límites mas allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga."*⁴⁹ Por lo que el Estado no debe presionar al contribuyente de tal manera que este no logre ningún beneficio con la generación de ganancias. Altamirano y Muñoz lo definen diciendo que *"Este principio postula que los impuestos no pueden afectar el derecho de*

⁴⁷ Luqui, Juan Carlos. Op. Cit.; Pág.55

⁴⁸ Ibid. Pág.54

⁴⁹ Villegas, Héctor B. Op. Cit.; Pág. 232

*dominio en su esencia, esto es, no pueden tener una tasa de tal entidad que produzca un grave perjuicio a su titular, o le impide usar, gozar o disponer de él.”*⁵⁰ Y Radovic citado por estos autores explica que : *“...un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que sucede cuando ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad, en su esencia o de cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad.”*⁵¹ Como se puede apreciar, el uso de la razonabilidad al momento de crear un tributo es necesario para no caer en esa presión excesiva como lo indican los autores, ya que mucho se podría trabajar pero no se lograría nunca recaudar el capital necesario para seguir invirtiendo y generando, si el monto de impuesto por esa generación es excesivo y desproporcionado.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala define la confiscatoriedad indicando que, *“Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En este sentido se ha señalado que; en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio.”*⁵² Y para tratar de ahondar más en el tema, se puede hablar de cómo encasillar un tributo como confiscatorio y Martin propone que deben cumplirse con dos condiciones, que en sus palabras dice *“... la primera condición para impugnar a un tributo de confiscatorio es que se trate de un impuesto directo. Por el contrario, los denominados impuestos indirectos, o sea, aquellos que se supone habrán de ser trasladados por el contribuyente de derecho a terceras personas por algunas de las formas en que puede producirse el fenómeno de la traslación, aun cuando sobrepasen ampliamente ese tope. La segunda cuestión que*

⁵⁰ Altamirano Catalán, Marco y Felipe Muñoz Benavente. Op. Cit Pág. 36

⁵¹ Ibid. Pág. 37

⁵² Corte de Constitucionalidad. Expedientes acumulados 2947 y 3108-2008. Fecha 03/12/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

*ha dado lugar a muy abundante jurisprudencia al respecto es la relativa a que la confiscatoriedad ha sido siempre considerada como una cuestión de hecho.”*⁵³

Pero aun aunque el tributo sea indirecto, también puede ser en extremo gravoso, ya que la limitaría la capacidad de desarrollarse de cualquiera que se vea obligado al pago de un impuesto que sobrepase los límites tanto racionales como económicos de quien deba pagarlos. Pretendiendo entonces con este principio el evitar que el legislador no sea consciente de las implicaciones y repercusiones que el gravar una actividad, desproporcionadamente y sin una base solida sobre la cual demuestre el buen uso y beneficio generado, convierte a cualquier tributo en una limitante para el desarrollo integral de la sociedad. Siendo también el despilfarro y la mala ejecución de los proyectos en los cuales se utilizan los impuestos, una de las causas de considerársele gravoso a un hecho gravado. Pues el beneficio a percibirse no solo no es justo, puesto que no se dirige a la población en general, sino que quien contribuye nunca se beneficia con el monto que aporta, sin tener esperanza de en algún momento verse retribuido por esto.

1.4.8 Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

En Guatemala, la Constitución Política de la República de Guatemala, establece en el artículo 243 de este cuerpo normativo, establece la prohibición de la doble o múltiple tributación, así mismo, indica el momento en que se considera que un acto es gravado de manera que caiga en esta prohibición, lo que de manera expresa, en la parte conducente de este artículo, establece de la siguiente manera: *“Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.”*⁵⁴

Pero en si el problema se da cuando la organización territorial del Estado, es federada, ya que, en este tipo de organización, si bien es cierto, existe un Poder Central, cada

⁵³ Martín, José María. *“Principios del derecho tributario argentino”*. Buenos Aires. Ediciones contabilidad moderna. 1978. Pág. 180

⁵⁴ *Constitución Política de la República de Guatemala. Op. Cit.*

Estado tiene autonomía para regular ciertos aspectos de su organización, y puede darse la situación en la que varios Estados gravan el mismo hecho generador por haberse dado en varios lugares, por el mismo sujeto, tal y como Giuliani Fonrouge lo explica, puesto que divide al principio en dos variantes, siendo la primera la doble o múltiple tributación interna, sobre la cual indica lo siguiente, *“El problema de la doble o múltiple imposición adquiere singular gravedad en los Estados de organización federal, por los conflictos que origina el ejercicio del poder tributario por parte de la Nación, las provincias (o estados o cantones) y los organismos locales (municipales, etc.) si bien no asume en todos análoga intensidad.”*⁵⁵ Y la segunda variante, es cuando la doble o múltiple tributación es internacional, a lo que establece lo siguiente *“La imposición múltiple, no es condenable, únicamente, por consideraciones económicas y morales, por constituir un barrera contra el comercio exterior y las inversiones internacionales o por significar una distribución injusta de la carga tributaria, en una palabra, por ser perjudicial o no, sino cuando ella resulte “la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados. El planteo debe ser, pues, jurídico y no pragmático. Pero la mayoría de las legislaciones europeas y la norteamericana, inspiradas en el criterio de sujeción personal, hacen de la residencia del sujeto el elemento determinante de la tributación del poder tributario, a veces combinándolo con el de nacionalidad.”*⁵⁶ Y el tema principal aquí, es el tema de la es el lugar en donde se supone que una persona debe tributar. Esto es porque en algunos países, en el caso de la renta, es global, y en otros se considera territorial, por lo que a quien le persigue el régimen de renta global, y realiza un hecho que genere renta para este, en otro estado distinto al suyo, y que este tenga el régimen de renta territorial, debe pagar dos veces, tanto a su país de origen, que grava la renta de manera global, y debe pagarle al territorio en donde genero la renta, que considere que el debe pagarla también. Es por eso que el Estado no puede gravar a un mismo sujeto, por un mismo hecho que se realice en un mismo periodo impositivo. Y la razón principal de esto es, porque la protección principal del Estado debe ser la vida, la libertad y la propiedad de las

⁵⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *“Derecho Financiero”* Volumen I. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1973. Segunda Edición. Pág. 351

⁵⁶ Ibid. Pág. 352

personas, y al gravar de esta forma un hecho, se limita el derecho de propiedad de la persona y como consecuencia, el desarrollo integral de esta.

1.4.9 Principio de seguridad jurídica

La seguridad jurídica, como principio rector de la sociedad en general, más que como fuente del Derecho Tributario, es ese sentimiento o sensación de cobertura que el Estado brinda a sus ciudadanos, con el afán de que estos mantengan el *status quo* social en cuanto a saber bajo qué directrices deben regirse y comportarse. La Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 2 regula como un deber estatal el promover en las personas, entre otras garantías el de seguridad indicándolo de la siguiente manera *“Artículo 2.- Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”* Y la Corte de Constitucionalidad de Guatemala a manera de contexto ha explicado cómo debe entenderse este principio, indicando que *“En cuanto a la seguridad jurídica que establece el artículo relacionado se refiere, concretamente, a la confianza que tiene el ciudadano, dentro del Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico en tal virtud las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes y principalmente la ley fundamental.”*⁵⁷ Por tanto, a través del principio de legalidad, en donde es el ente legislativo quien crea las leyes, y en el caso particular, los tributos, el principio de seguridad jurídica sirve, no como un concepto a tomarse en cuenta al momento de crear una ley, sino como el artículo lo indica, una garantía, conjugando allí si a todo el cuerpo estatal, encargándose de que las leyes creadas no se contravengan, que han sido creadas de acuerdo a las normas establecidas de creación, por lo que debe englobar a todos los principios, ya que cada uno de estos sirve como una limitante específica para el Estado en la creación de los tributos. Y extendiéndose más en la forma en que se debe concebir el principio referido la Corte de Constitucionalidad expresa que *“Si bien, la*

⁵⁷ Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 91 Expediente 3350-2008. Fecha 29/01/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

*seguridad jurídica se refiere al sistema establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que solo se aplican a conductas posteriores y no previas a su vigencia, que son claras, que tienen cierta estabilidad y que son dictadas adecuadamente por quien está investido de facultades para hacerlo; este principio también aclara el conocimiento que tienen los sujetos en cuanto a la ley que regirá la tramitación de tanto los procesos administrativos o judiciales ya que los sujetos de derecho deben poder desenvolverse con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos y del marco regulatorio que los rige.*⁵⁸

Debiéndose así tomar en cuenta esos mecanismos que, los ciudadanos tienen con el fin de asegurarse que al momento de estos tener un conflicto con el ente administrativo estatal, puedan solventar esa situación frente a un juez, neutro en el asunto, que resolverá tomando en cuenta este principio, y buscando el eficaz cumplimiento de las leyes y el respeto a los derechos inherentes a quienes solicitan su respeto. Armando Medina Negrete explica la seguridad jurídica de esta manera, “Asimismo, se ha considerado a las garantías de seguridad jurídica como el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos. De lo anterior, se puede advertir que de una manera general, las garantías de seguridad jurídica implican dos aspectos: a. Limitaciones de procedimiento para la autoridad para afectar la esfera jurídica del gobernado; y b. Derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, en el sentido de que para que sea afectado en su esfera jurídica por los actos de autoridad, ésta deberá cumplir con los requisitos señalados en las normas jurídicas aplicables al caso.”⁵⁹ De manera que, como él lo explica, esta vendría a ser un conjunto de condiciones necesarias para que el ciudadano, o quien este bajo la autoridad de ese Estado, tenga plena certeza que los derechos que posee no serán vulnerados, siendo este, por principio, la limitación en la actuación estatal, es por esto que la Constitución debe ser creada por quienes representan el sentimiento de la

⁵⁸ Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 89 Expediente 928-2007. Fecha 03/09/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/fmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

⁵⁹ Medina Negrete, Armando Uriel; *El Principio De Seguridad Jurídica En El Ejercicio De Las Facultades De Comprobación De La Autoridad, Supuestos De Las Fracciones II Y III, Del Artículo 42 Del Código Fiscal De La Federación*; <http://www.tfifa.gob.mx/investigaciones/pdf/elprincipiodeseguridadjuridica.pdf>; Pagina Visitada 02/07/2013; Página 6

población, tomando en cuenta los derechos y limitando allí el poder que detente el Estado, formando con anticipación las reglas de funcionamiento general.

Para encausar el tema de seguridad y ligarlo a la tributación, Calvo Ortega menciona qué aspectos se deben de tomar en cuenta, indicando que *“Una mejor proporción seguridad jurídica-tributación debería seguir determinadas líneas. En el plano legislativo, una mayor diligencia en la producción de normas que evitaría en ocasiones tener que recurrir a preceptos retroactivos. Igualmente, un esfuerzo constante por separar vigencia y derogación con motivo de los constantes cambios normativos incluidos en ocasiones en leyes no tributarias.”*⁶⁰ Y continua explicando el por qué de tomar en cuenta estos aspectos *“La importancia de este principio en el ordenamiento tributario obedece a varias razones. En primer lugar, el tributo es una obligación legal de manera que la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de la obligación contractual. En segundo término, la producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada (en muchos casos) de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esa naturaleza a las que la tributación debe ajustarse. Como un efecto de esta adopción, hoy la retroactividad de las normas tributarias se discute a la luz del principio de seguridad jurídica. Finalmente, la actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo, cada vez mas coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes.”*⁶¹

Con esto se concluye el tema de los principios, dando paso a otro aspecto importante a tomar en cuenta; esta es la manera correcta que el legislador debe aplicar para la creación de todos los tributos, y es la técnica legislativa, que es una guía para que el legislador utilice a todos los principios anteriores, y así le pueda crear un tributo en el margen de la constitucionalidad.

⁶⁰ Calvo Ortega, R.; *Op. Cit.* Página 91

⁶¹ Loc. Cit.

1.5 Tributo

El tributo es la figura legal que nace del hecho imponible. Héctor Villegas lo explica diciendo lo siguiente, *“Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole. Puede consistir en un hecho, un conjunto de hechos, en una situación en que el obligado se halla, o en una situación que se produce a su respecto, pudiendo, a veces, integrarse la circunstancia fáctica, con una actividad o gasto estatal.”*⁶²

La Corte de Constitucionalidad se refiere a este tema cuando explica el mandato constitucional de contribuir en los gastos públicos. *“Abordando el tema de los impuestos, se considera que estos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razone de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez sea un derecho para el Estado el percibirlos, siendo ello lo que intrínsecamente se regula en el artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República.”*⁶³ Es en este punto donde convergen la importancia de tomar en cuenta los principios y la necesidad de existencia de una técnica legislativa-tributaria acorde; es evidente que los tributos son derechos estatales, y que el Estado detenta en él un poder superior al de cualquier ciudadano, tal como García Vizcaíno indica *“Nota característica del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado.”*⁶⁴ Por esta coercitividad con la que se imponen los tributos, estos deben estar investidos de las garantías que a los contribuyentes les asisten, con el fin de evitar presiones o cargas excesivas, o limitar los derechos. García Vizcaíno sigue explicando el esa necesidad de los principios, y el fundamental, el de legalidad, indicando que *“A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la*

⁶² Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.*; Página 67

⁶³ Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 70; Expediente 1766-2001. *Op. Cit.*

⁶⁴ García Vizcaíno, Catalina; *op. Cit.*; Página 41

voluntad del obligado incita en los negocios jurídicos, recurriendo a la "unilateralidad" estatal en lo atinente a la génesis de la obligación. Pero esta coactividad, no es ejercicio de, un poder omnímodo, sino que tiene por límite formal el principio de legalidad."⁶⁵

Básicamente se puede concluir en que el tributo, stricto sensu, es una prestación dineraria que una persona debe dar, por cuenta de la realización de cualquier circunstancia que se estime, por parte del Estado, como un hecho, o varios hechos por esta razón surge la necesidad que sean los congresistas, en su calidad de portadores de la voluntad de sus electores, y en sentido figurado es el pueblo, quien decide sobre que hechos, y cuál será el monto que generaran la obligación, y a partir de ese momento se vincula con el Estado y genera el vínculo.

1.6 Hecho tributario

En el título anterior se menciona que el tributo nace del acaecimiento del hecho generador, definido por una ley, que es creada bajo todos los preceptos legales que esta debe cumplir. Pero para entender bien el concepto del hecho generador se tiene que hablar de su origen, que en este caso es el hecho jurídico. Blanco Ramos da una explicación de los hechos, actos y negocios jurídicos *"Los hecho jurídicos pueden ser: meros hechos naturales o físicos, que producen consecuencias jurídicas, como el nacimiento o la muerte, o un incendio; y actos jurídicos o hechos jurídicos propiamente dichos, en los que interviene la voluntad humana más o menos acusadamente, aunque no exista propiamente intención de producir efectos jurídicos. Un paso más en este aspecto lo constituyen los actos que consisten en una expresa declaración de voluntad, directamente orientados a producir efectos jurídicos, que son los llamados negocios jurídicos, cuya principal manifestación son los contratos."*⁶⁶ Pero en este punto debe realizarse hincapié respecto a por que el hecho generador no es llamado acto o un negocio jurídico. Muchos autores indican que es de un hecho jurídico, en otras palabras de un hecho que el legislador toma y lo regula dentro del marco legal, el que produce el hecho generador, pero la teoría también marca la diferencia entre hechos, actos y

⁶⁵ Ibid.; Página 42

⁶⁶ Blanco Ramos, Ignacio; *Derecho tributario, parte general y legislación española*; España; Editorial Ariel; 1973; pág. 70

negocios jurídicos, pero la diferencia de por qué al hecho generador no se le llama acto generador, puesto que es donde interviene la voluntad humana es debido a que esta teoría es regida para el derecho privado, y el derecho tributario, por tener al Estado como parte superior es una rama del derecho público, situación por la cual la teoría del negocio jurídico no aplica sino en cuanto a los negocios que los particulares realicen y representen para estos un fin económico. Pero luego de esta pequeña distinción, y regresando al tema de los hechos jurídicos considerados aptos para el tributo, el autor Araujo Falcao hace una connotación en cuanto a que característica básica debe cumplir un hecho para ser considerado como un futuro acontecimiento que de surgimiento a un tributo, indicando que *“Sin embargo, ese hecho tiene una particularidad de trascendencia jurídica para el derecho tributario: debe constituir un criterio, un índice o un indicio demostrativo de la capacidad económica o contributiva de los sujetos a quienes se atribuya.”*⁶⁷ Explicando así, cual es punto clave para considerar, por parte del legislador, en un hecho, como futura circunstancia capaz de generar efectos jurídicos con la finalidad de obtener de ellos una retención monetaria, usada para buscar el bienestar social; y ese punto clave es, la observancia de un indicio de capacidad económica, entendiéndose la posibilidad de un sujeto de poder aportar dinero, por el hecho de haber realizado una actividad que le genere un lucro, terminando de explicar por qué la Constitución guatemalteca le da un renglón específico dentro del conjunto de normas supremas a este tema. Y no hay otra explicación más que para que el legislador tenga en cuenta que cuando desee regular un hecho, este cumpla con ese requisito fundamental, aparte de todos los principios que anteriormente se explicaron.

E indica por ende que *“En otras palabras, en su esencia, sustancia o consistencia, el hecho generador es un hecho económico, al cual el derecho atribuye trascendencia jurídica.”* Así que el hecho jurídico-tributario por razón de su naturaleza tendrá que ser un hecho, que surja de una actividad económica, al cual el legislador le asciende el rango de su trascendencia, elevándolo a la vida del mundo jurídico, por medio del cual se generaran derechos y obligaciones para las partes que se vean involucradas.

⁶⁷ Falcao, Amilcar de Araujo; *El hecho generador de la obligación tributaria*; Argentina; Editorial Depalma; 1964; página 38

CAPITULO 2

El hecho imponible y sus componentes.

2.1 El hecho imponible

2.1.1 Concepto

En el capítulo anterior se concluyó que el hecho imponible deviene de un hecho económico que el legislador le da la posición de un hecho con trascendencia en el ámbito jurídico. Pero en lo sucesivo se verá una variación en la forma de denominar al hecho imponible, por lo que cabe resaltar la explicación que da el autor Fernando Pérez Royo, indicando que *“Este concepto o categoría teórica recibe diferentes denominaciones, según la terminología dominante en la literatura y legislación de cada país. En Alemania se habla de presupuestos de hecho (Tatbestand), al igual que en Italia (fattispecie); en Francia se usa el término hecho generador (fait générateur). En nuestro país, la denominación, procede de la obra de un autor argentino, aunque italiano de nacimiento (D. Jarach).”*⁶⁸ y Acosta-Hoenika lo amplía un poco más indicando lo siguiente: *“Son empleadas otras expresiones como hecho imponible, presupuesto de hecho, hecho gravable, hecho tributable, soporte factico del tributo, todas ellas son susceptibles de objeciones a las que no escapa la elegida; son formas distintas de expresar una misma noción jurídica, a saber: el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria.”* Como se puede apreciar y para evitar confusiones, este supuesto de hecho, puede ser llamado de distintas formas pero en realidad no es lo importante el nombre utilizado, sino el fin que desea explicar.

La legislación de Guatemala no hace distinción alguna en cuanto a la denominación a usar entre hecho generador o hecho imponible, pero la Corte de Constitucionalidad,

⁶⁸ Pérez Royo, Fernando; *Op. Cit.*; página 127

como ente de interpretación constitucional, explica lo que por esto se debe entender, estableciendo que: *“Hecho generador de la relación tributaria o hecho imponible es la hipótesis contenida en la ley, la cual debe estar descrita en forma clara para poder conocer cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias. Esta descripción completa es tipificadora del tributo.”*⁶⁹

También muchos autores han dado su definición de hecho generador o hecho imponible (que son las dos denominaciones más utilizadas), De la Garza, cita las definiciones de varios autores entre ellos la que Hensel brinda, quien indica que *“El hecho imponible es el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado.”*⁷⁰ En tanto que Pérez de Ayala y González indican que *“El hecho imponible es un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas subjetivas, de contenido no recíproco, avocadas a desembocar en una prestación de dar.”*⁷¹ Por último la descripción dada por Martín quien propone lo siguiente del hecho generador, *“La norma legal contiene nada más que un precepto abstracto general, dirigido a todos los particulares pero que tiene por destinatarios finales a quienes precisamente pueden atribuírseles los hechos o situaciones previstas en aquella. Por consiguiente, para que el efectivo nacimiento de la obligación tributaria se produzca, es necesario que, además del precepto legal, que oficia de causa-eficiente de la obligación, haya acaecido el hecho o causa-material de*

⁶⁹ Corte de Constitucionalidad; Expediente acumulados nos. 42-91, 43-91, 52-91; *El hecho generador*; <http://www.cc.gob.gt/sjc/frnConsultaW.aspx> Página visitada 27/03/2013

⁷⁰ De la Garza, Sergio Francisco; Op. Cit.; Pág. 409

⁷¹ Pérez de Ayala, Jose Luis y González, Eusebio; Op. Cit.; Página 193

*esa obligación. Ese hecho al cual acabamos de referir es generalmente conocido bajo la denominación de hecho imponible.”*⁷²

Pero con el fin de explicar a fondo el concepto del hecho generador, es necesario mencionar sus características, por lo que se puede sustraer principalmente tres.

- a) En primer lugar, debe existir la explicación lógica y clara de la hipótesis o supuesto de hecho que necesariamente está tipificado en la ley, el cual se convierte en un hecho jurídico, tal como lo explica Hensel, hasta el momento de su acaecimiento del hecho en un plano tangible y perceptible de la realidad, y que como consecuencia directa da nacimiento a la obligación jurídico-tributaria.
- b) La segunda característica que debe incluir el hecho generador es la verificación del elemento económico, ya que esa hipótesis dada, necesariamente debe conllevar en su surgimiento algún lucro. Por ende quien realice el hecho, tendrá que obtener un beneficio económico, y será sobre ese beneficio que el Estado puede echar mano para satisfacer sus necesidades.
- c) Y por ultimo la tercer característica será que el hecho generador debe llevar en sí varios elementos incorporados, pero principalmente dos, el objetivo y el subjetivo; Bernardo Lara lo explica, estableciendo que *“Este hecho está compuesto necesariamente por dos elementos, primero, un elemento objetivo, correspondiente al acto, hecho o situación jurídica de una persona o de sus bienes que dan nacimiento a la obligación tributaria (constitutivo), y un elemento subjetivo, que corresponde a la relación preestablecida en la ley, que determina al sujeto pasivo de la obligación que permite el surgimiento del crédito impositivo del ente público (regulador).”*⁷³

⁷² Martín, José María; *Op. Cit.*; Página 218

⁷³ Lara Berrios, Bernardo. *Op. Cit.*; Página 26

Por lo que el hecho imponible será, una hipótesis establecida en la ley, situación que conlleva a que en principio el hecho generador es una ficción legal. Ya que al momento de ser plasmado en la ley, no existe ni es palpable ningún hecho, es solo una expectativa de nacimiento. Hay autores que afirman que el hecho generador es un hecho jurídico otros que indican que es un hecho económico, pero es a criterio de este autor de esta tesis, una hipótesis legal, la cual es “materializable” hasta el momento del acaecimiento de todos los supuestos que la ley impone, momento en el cual deja de ser un supuesto jurídico y pasa a convertirse en un tributo.

Cuestión distinta es que, dentro de sus elementos de formación, sea necesaria la inclusión de un elemento objetivo o material, que necesariamente debe ser un hecho económico, (puesto que está configurado con el objetivo de crear una obligación que sirva para captar dinero, y el único hecho capaz de generar este fruto será el económico) con el fin de convertirse en un hecho jurídico, cuestión necesaria para generar una obligación, puesto que ese es su fin. Así mismo, el hecho generador está compuesto por otros elementos; estos elementos son, el elemento subjetivo, el cual establece quienes serán los sujetos obligados, por verificarse que una situación reveladora de un beneficio económico, o capacidad para pagar y el sujeto que tiene la capacidad de cobrarse ese beneficio. El elemento material, antes mencionado, subsiguientemente el elemento temporal, o el momento en que este se tiene por realizado, seguido consecuentemente del elemento espacial, o lugar en el cual el hecho realizado surte efectos y por último el monto a cobrar, conformado por la base imponible y el tipo impositivo. El no contar con estos elementos contraviene esencialmente el principio de seguridad jurídica y el principio de legalidad, porque el contribuyente se queda en el limbo, sin tener certeza de que lo que está haciendo, en donde lo hace o en qué momento lo hace le genere o no una obligación, un gravamen, una carga tributaria. Y esa inestabilidad provoca que, para librarse de malos entendidos y exigencias sin que se tuviera conocimiento de ellas, se opte por no realizar actividades económicas, cuestión que a quien afecta es al Estado, como ente administrativo y a sus habitantes que se estancan en su evolución económica.

2.1.2 Naturaleza.

Como dato preliminar, es necesario hacer la connotación que existen dos posturas dominantes que tratan establecer cuál es la naturaleza jurídica del hecho generador. Para poder entrar en contexto, es pertinente antes de explicar cuál sería la mejor postura, dar una definición de lo que se entiende por naturaleza jurídica, Manuel Ossorio en su diccionario de conceptos legales da la siguiente: *“Naturaleza jurídica. Calificación que corresponde a las relaciones o instituciones jurídicas conforme a los conceptos utilizados por determinado sistema normativo. Así, por ejemplo, la naturaleza jurídica de la sociedad será la de un contrato plurilateral, desde la perspectiva de su constitución, y la de una persona jurídica, desde el ángulo de su existencia como organización.”*⁷⁴ Lo que en otras palabras se puede describir como, darle el enfoque jurídico que a la que cierta institución pertenece, según la finalidad que esta cumple. Y las dos posturas que se sostienen es que el hecho generador tiene naturaleza jurídica legalista, de hecho jurídico y la segunda indica que su naturaleza es netamente económica, por consistir en un detector de lucro en los hechos realizados.

La postura económica, explicada por Martín⁷⁵, establece que la naturaleza del hecho imponible es producto de su aptitud de distinguir, entre los hechos que nacen a la vida jurídica, la de ser un índice de capacidad del contribuyente, siendo este poseedor de suficiente aptitud económica para apoyar en el desarrollo estatal. Por lo que, atendiendo a lo que dice Falcao, sería ideal que el legislador pudiera tomar la justa medida, según lo que cada quien poseyere de patrimonio o renta, para el aporte que debe darse. Por lo que la naturaleza de esta figura debiese ser económica, aludiendo que si no fuera así cualquier hecho, que no sea representativo directo de riqueza, solo por el simple hecho de estar en la ley vendría a ser apto para la recaudación de fondos del Estado. Otra situación es la de los actos ilegítimos; a este respecto establece el autor que existen dos corrientes divergentes en cuanto al hecho de que el Estado grave las actividades ilícitas; la primer corriente establece que *“... las actividades ilícitas no tiene que ser gravadas, porque si ello ocurriera el Estado estaría enriqueciéndose con*

⁷⁴Ossorio, Manuel; Op. Cit..

⁷⁵ Martín, José María - Rodríguez Usé, Guillermo F.; Op. Cit.; Página 161

actos prohibidos por si propia legislación y, en cierto modo, asociándose a la ilegalidad u obteniendo provecho de ello.”⁷⁶ La segunda indica que “...la validez o invalidez del hecho en lo inherente al derecho privado, su juridicidad o antijuridicidad para el derecho penal y que por lo tanto carecen de importancia para el problema de la incidencia tributaria”⁷⁷

Por lo cual todos los hechos que representen una actividad económica ilícita, no importarían, en materia de recaudación, al Estado siempre y cuando éstas traigan un beneficio a este. Por lo que si un acto es declarado nulo o anulable no, causaría el efecto de repetición por parte del ente estatal para con el sujeto pasivo que ha pagado ya el tributo.

Esta postura, tomando el principio de igualdad ante la ley, que el autor citado menciona tiene un fundamento de peso, puesto que si una persona realiza una actividad ilícita, dejando a un lado el castigo que reciba tanto penal como civil, y se enriquece de ésta, se estaría enriqueciendo dos veces, puesto que, gana con el hecho de haber realizado un acto fuera del margen de la ley, y gana más que los demás puesto que no tributa la cantidad que alguien que realiza una actividad correcta y que causa de esto se le imputa una orden de pago por el enriquecimiento que genero.

Y bajo estos argumentos, concuerdan con la segunda teoría, puesto que no es que esté a favor de principios antiéticos o poco morales, que conforman las otras ramas del derecho, sino por el concepto de captación de recursos, en cuanto al aspecto económico, que es el fundamento que le da vida al hecho imponible, por lo cual para ellos si es necesario gravar esas actividades fuera del margen legal, siempre que se encaucen dentro de un hecho que produzca o que denote la obtención de riqueza.

Pero esta teoría no es la más adecuada, puesto que el hecho generador no pretende ser una guía estatal para buscar hechos económicos, sino la de generar relaciones en el ámbito jurídico, que es lo que la postura legalista indica, y para lograr explicarlo Saccone establece que una negociación puede tener dos negociaciones la empírica que es la de recibir un lucro y la jurídica, sobre esta segunda explica que “*La intención*

⁷⁶ Martín, José María - Rodríguez Usé, Guillermo F; Op. Cit.; Página 162

⁷⁷ Loc. Cit.

*jurídica es aquella que se dirige a alcanzar, mediante el acto o negocio, determinados efectos jurídicos, para lo cual se encuadra ese acto o negocio dentro de un determinado molde o figura del derecho.”*⁷⁸

Calvo Ortega, Checa González, Galopero Flores, entre otros autores sostienen esta afirmación, indicando que la naturaleza es legal debido a que la finalidad del hecho generador es la de convertir un hecho cotidiano en un hecho jurídico, creando efectos para quien los realice, dándole nacimiento a la obligación tributaria y a la existencia de la relación jurídica Estado-particular de la obligación, pero que esto no implica que el entorno del hecho generador sea económico, lo que en sus palabras establece diciendo lo siguiente. *“Cuestión distinta es que al tener que manifestar capacidad económica, el hecho en cuestión tenga un núcleo o sustrato económico. Es más, si no fuese así, estaríamos en presencia de un presupuesto que no podría generar obligación tributaria alguna por su falta de esencia económica y en consecuencia, su no adecuación al citado principio de capacidad.”*⁷⁹

En consecuencia, aunque el hecho generador no sea un hecho jurídico, ya que como en el concepto se concluyó que es un presupuesto o una hipótesis de encausamiento de un hecho, el cual ese si es su fin, en otras palabras, el fin de esta institución es convertirse en un hecho que el legislador toma como preciso para crear efectos jurídicos y necesariamente debe estar prescrito en la ley, ya que el objetivo con el cual es creado es para darle nacimiento a obligaciones y relaciones tributarias. Situación que solo puede darse por esta vía, el que el hecho generador sea encajado como hecho jurídico. Como Ossorio establece, la naturaleza jurídica significa calificar una relación o institución jurídica según su concepto, y este autor argumenta que también es necesario tomar en cuenta el fin con el cual es creado. Calvo de manera puntual explica que el hecho económico como característica fundamental inserta en el hecho generador es una situación distinta, ya que el hecho que se desea gravar, ya que como característica debe observarse un beneficio económico de lucro o realización de una actividad económica, para que al encuadrarse en la norma y generar los efectos en el plano jurídico, el Estado, sin vulnerar ningún derecho, pueda obtener de este, un pago monetario. Por lo que darle una calificación de hecho económico al hecho

⁷⁸ Saccone, Mario Augusto; *Manual de Derecho Tributario; Argentina*; Editorial La Ley S.A.; 2002 Página 97

⁷⁹ Calvo Ortega, R.; Op. Cit.; Página 160

generador es erróneo, puesto que un hecho económico no genera un vínculo o una relación por medio de la cual un sujeto se vea obligado para con el otro. El fin de un hecho económico es generar lucro, el fin de un hecho jurídico es generar relaciones jurídicas, y se recalca que el objetivo del hecho generador no es crear un lucro para el Estado sino generar un vínculo jurídico con el cual si, el Estado se financia para dar marcha al cumplimiento de sus obligaciones.

2.1.3 Características

El hecho imponible, como parte de su esencia, contiene ciertas características que lo definen como tal. Al momento de definirlo se dieron algunas de ellas, como el factor económico que deben contener los hechos que realizan los obligados, ya que como consecuencia de su regulación, funge la calidad de delator de quien realiza actividades económicas, tal como lo indica Escobar, puesto que *“... trae como principal consecuencia la potencial obligación de una persona a pagar un tributo al fisco, siendo el acaecimiento la producción real de la imagen abstracta que formula la norma legal (presupuesto de hecho).”* Por lo tanto, de no existir una actividad económica detrás, una producción de dinero, no se tendría la capacidad de pago que es requisito a tomar en cuenta en el momento de su regulación. Así también lo sostiene Martín, y que eso es lo que el legislador toma en cuenta principalmente, puesto que le interesa que gravar esa riqueza, lo que en sus palabras expresa diciendo que, *“Por ello, el legislador al reconocer en esos hechos la mencionada propiedad o aptitud de servir de índice de manifestaciones de riqueza o capacidad contributiva, los eleva al rango de hechos imponibles, y apareja a ellos la obligación de pagar un determinado tributo.”*⁸⁰

Otra de las características es el reconocimiento de la capacidad de accionar ese engranaje de consecuencias jurídicas que llevan como finalidad crear la relación Estado-particular y en consecuencia dar paso a la obligación tributaria de pago puesto que determina el momento en que nace. Situación que Calvo explica de la siguiente manera, *“El hecho imponible tiene un carácter generador de la obligación pero también*

⁸⁰ Martín, José María; *op. Cit.*; Página 219

conforma la prestación y, en definitiva, el tributo mismo. La determinación del tipo tributario dentro de cada una de la figuras concretas de que se trate, se realiza por el hecho imponible.”⁸¹ A esta característica Alonso la describe como la máxima función del hecho generador o imponible indicando que “La principal función del hecho imponible es la denominada función constitutiva en el sentido de que la función completa del hecho imponible conlleva, trae como consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria.”⁸² Y que como consecuencia de esto este supuesto de hecho, cumple otra función, la que indica de la siguiente manera “En función de cuál sea el hecho imponible de un determinado tributo se podrá calificar el mismo como tasa, contribución especial o impuesto.”⁸³ Pero esta función también es apreciable en la vida jurídica solo si se genera la obligación, realizado el hecho y encajándolo; esta es la necesidad que este regulado en la norma, o como distintos autores lo llaman, la previsión en ley, lo que en términos de Villegas indica que, “La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando “hecho imponible”, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales.”⁸⁴ pero aparte de la necesidad de la reglamentación legal, el autor antes citado menciona otro aspecto fundamental, y es que, el hecho imponible o hecho generador de forma detallada; ya que de lo contrario el hecho generador no cumpliría esa función de generar esa obligación y dar vida a la relación tributaria debe estar bien detallada, efecto que García Vizcaíno matiza estableciendo que “Para que se configure el hecho imponible en la realidad, deben verificarse cuatro aspectos; si falta uno, no se genera la obligación tributaria.”⁸⁵ Y que como mínimo debe contener los siguientes aspectos “a) La descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) la individualización de la persona- que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o se debe tener por configurada la “realización” del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde, tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la “realización” del hecho imponible

⁸¹ Calvo Ortega, R.; *Op. Cit.*; Página 157

⁸² Alonso González, Luis Manuel – Casanellas Chuecos, Montserrat – Tovillas Morán, José María; *Temas prácticos de derecho tributario*; España; Director, Miguel Ángel Collado Yurrita; Editorial Atelier; 2010 Página 50

⁸³ Loc. Cit.

⁸⁴ Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.*; Página 272

⁸⁵ García Vizcaíno, Catalina; *Op. Cit.*; Página 312

(*aspecto espacial*).”⁸⁶ Por lo tanto no se daría la sujeción tributaria que el legislador pretende, que Alonso González explica, expresando lo siguiente, “*Cuando un acto o negocio jurídico no realiza el hecho imponible, se dice que ese acto o negocio jurídico no está sujeto al tributo o que no se produce la sujeción al tributo.*”⁸⁷ Pero Alonso de forma más específica lo indica así, “*La no realización de alguno de los elementos personales, temporales o territoriales del hecho imponible previstos en la ley impide que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria principal. La perfección completa del hecho imponible es requisito indispensable para el nacimiento de la obligación tributaria.*”⁸⁸ Dejando en claro que si uno de estos elementos no se cumple en el hecho realizado, o no es verificable no surge a la vida jurídica esa hipótesis planteada. Se puede concluir entonces que el hecho generador contiene dos características básicas, la de ser un delator de capacidad económica de los ciudadanos y la de generar una relación jurídica que trae como consecuencia la obligación de contribuir con el Estado. Pero esa indicación de capacidad económica debe tener ciertos límites y esa generación de efectos jurídicos depende de ciertos factores y ambos coinciden en el perfecto encause del hecho en la norma. Puesto que si no se cumple con todos los elementos del hecho imponible, no se genera la obligación. Y si la actividad económica, por mucho lucro que le genere a quien la realiza, no está regulada en la norma no puede ser identificada como apta para sustraer de ella dinero para el fisco.

2.1.4 Elementos del hecho imponible

En un orden consecuente de cómo el hecho imponible está conformado, se pueden apreciar los elementos, Altamirano Catalan y Muñoz Benavente⁸⁹ establecen que cuanto menos deben ser cuatro los elementos que se deben identificar en el hecho imponible, los cuales debiesen ser, “*De naturaleza subjetiva, de naturaleza objetiva, de naturaleza territorial y de naturaleza temporal*”, y entre los autores que han estudiado este hecho fenoménico, indican que darle el nombre de elementos no es lo mas

⁸⁶ García Vizcaíno, Catalina; *Op. Cit.*; Página 312

⁸⁷ Alonso González, Luis Manuel – Casanellas Chuecos, Montserrat – Tovillas Morán, José María; *Op. Cit.*; página 50

⁸⁸ *Loc. Cit.*

⁸⁹ Altamirano Catalan, Marco – Muñoz Benavente, Felipe; *Op. Cit.* página 258

adecuado, ejemplo de esto es Ataliba, citado por De la Garza, indicando lo siguiente, *“... no nos parece adecuada la expresión elementos de la hipótesis de incidencia, usada por algunos autores. Es que esta expresión sugiere la idea de que se está frente a algo que entra en la composición de otra cosa y sirve para formarla. Cada aspecto de la hipótesis de incidencia no es algo a se stante, de manera que asociado a los demás resulte en la composición de la hipótesis de incidencia, sino son simples cualidades, atributos o relaciones de una cosa única e indivisible, que es la hipótesis de incidencia, jurídicamente considerada.”*⁹⁰ Como se puede notar este autor no le llama elementos, si no aspectos, o puntos de vista por medio de los cuales se puede estudiar al hecho imponible. Criticando a autores como, Jarach y a Giannini y otros, quienes si consideran estos como elementos formantes del hecho imponible. Estableciendo que para que algo sea considerado como elemento debe formar parte integral en su creación, y que el hecho imponible es una hipótesis de creación, única e indivisible. Y si bien es cierto, el hecho imponible es como Ataliba lo llama una hipótesis única e indivisible, este es creado por una norma, y esa norma debe necesariamente contener estos elementos dentro de su conformación, ya que de lo contrario nunca cumpliría con su finalidad, puesto que al momento de realizarse el hecho que se pretende regular, difícilmente encuadraría en la situación prevista puesto que no cumpliría con el requisito de brindar seguridad jurídica, por ende estas “circunstancias” o “aspectos” son fundamentales en su creación. Así que es criterio de este autor el de descartar la crítica antes mencionada y seguir llamándolos elementos.

A manera de lograr una mejor comprensión de la conformación de los elementos dentro de los tributos, se considera necesario ejemplificar, al finalizar la explicación de estos, con impuestos del ordenamiento guatemalteco, tales como el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado por ser los más comunes, para demostrar la forma en la que se regulan.

⁹⁰ De la Garza, Sergio Francisco; Op. Cit.; Página 418

2.1.4.a Elemento subjetivo.

Este elemento lo define con mucha nitidez el autor Valdés Costa, quien indica que, “... se refiere a las personas vinculadas como sujetos activo y pasivo, es decir los titulares del crédito y el débito. La inclusión de este aspecto en el concepto de presupuesto de hecho ha dado lugar a ciertas discrepancias en nuestro medio inspiradas en teorías innovadoras minoritarias y. a nuestro juicio, no muy claras ni persuasivas. Con la doctrina mayoritaria entendemos firmemente que debe ser incluido. Si la ley que crea el presupuesto de hecho está describiendo en abstracto la situación cuya ocurrencia da nacimiento a la relación jurídica, es indispensable que prevea quiénes serán las partes, ya que la existencia de estas es esencial en toda relación jurídica. Además, las diversas características que puede tener la responsabilidad de los sujetos pasivos impone su regulación legal y la ubicación lógica de esta es el presupuesto de hecho.”⁹¹ por lo que esta relación o vinculación dada por la ley, define quienes tendrán la aptitud de ser el acreedor y el deudor, como en el derecho privado se le llamaría, pero es necesario tomar en cuenta que, aunque puede ser usual que el legislador tome reglas de derecho privado para definir este elemento en la ley, ya que en sustancia, estas ramas no están alejadas.

Jarach⁹² establece que este elemento, en el que nace la relación tributaria entre el ente acreedor y el obligado al pago, es verificable solo con el surgimiento del hecho imponible, puesto que este es el centro de la teoría jurídica del tributo. Y a su vez es necesario observar como este presupuesto de realización de un hecho se vincula al hacedor de ese verbo hipotético que da vida a la obligación, puesto que es al hecho imponible a quien se le atribuye la vinculación del hecho jurídico al sujeto pasivo principal. Ya que es esta “atribución” la que genera todo el sentido de concepto subjetivo del hecho imponible, el cual surge cuando concuerdan el sujeto con el objeto de la relación tributaria. Y es necesario recalcar que a estos sujetos, quien los designa en toda ocasión es el legislador.

⁹¹ Valdés Costa, Ramón; *Op. Cit.*; Página 307

⁹² Jarach, Dino; *Op. Cit.*; página 68.

Este elemento, como es notorio esta dividió por dos sujetos, el activo y el pasivo. El sujeto activo De la Garza lo define indicando que, *“El sujeto activo será, entonces, el ente jurídico-político a quien pertenece el poder tributario que creó el hecho imponible. Lo anterior, tratándose de los tributos no vinculados, o impuestos, porque tratándose de los vinculados, será sujeto activo la persona jurídica que presta el servicio o el ente político que realiza la obra.”*⁹³ Entendiéndose entonces que será la entidad pública, designada por el legislador, o persona jurídica, que presta un servicio (particularmente en las tasas) encargada y facultado para recaudar el monto, pago de la obligación. Ahora el sujeto pasivo Altamiro y Muñoz indica que surge con la vinculación del hecho realizado, con quien lo realiza, estableciendo lo siguiente, *“Se trata del vínculo, del nexo de unión, que se prevé legalmente para relacionar un acto o negocio jurídico que, en general, manifiesta la presencia de capacidad económica y la persona a quien se le atribuye tal capacidad económica.”*⁹⁴ Por lo que se podría decir quien realiza la actividad, será el obligado a pagar, pero el titular de la obligación no será el único que aparece en la relación, Pérez de Ayala y González a este respecto indican lo siguiente, *“El titular del hecho imponible no es el único sujeto que normalmente interviene en el hecho imponible; a veces intervienen más personas que no son titulares del hecho imponible, pero que están relacionados con él. Aunque en buena técnica jurídica el titular del hecho imponible debía ser el único sujeto pasivo del deber de entregar una suma de dinero a título de tributo, frecuentemente el legislador por razones de tipo técnico, suele constituir en sujetos pasivos a otras personas relacionadas con el hecho imponible, que no son titulares tal y como lo hemos definido.”*⁹⁵ Un ejemplo de esto sería, cuando un menor recibe una herencia; por cuestiones técnicas, será su tutor o quien ejerza sobre él la tutela, quien deberá sustituirlo en la obligación del pago.

Pero en conclusión, el elemento subjetivo es el que indica quienes serán los encargados de, percibir y dar el pago de la obligación, el cual surgirá a raíz de la verificación del hecho imponible o hecho generador, en la que el sujeto activo será, quien el legislador establezca, dándole la facultad para percibir el monto, y el sujeto

⁹³ De la Garza, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; Página 419

⁹⁴ Altamirano Catalan, Marco – Muñoz Benavente, Felipe; *Op. Cit.*; Página 156

⁹⁵ Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio; *Op. Cit.*; Página 218

pasivo, quien este obligado a prestarlo, o en su defecto, quien el legislador indique que lo sustituirá por razones de técnicas.

- Ejemplo Impuesto Sobre la Renta.

Contenido en el Libro I de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Artículo 1 indica en la parte procedente “...*las personas individuales, jurídicas entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.*”⁹⁶

- Ejemplo Impuesto al Valor Agregado.

Contenido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, en el Artículo 5 indica lo siguiente “*El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley.*”⁹⁷

2.1.4.b Elemento objetivo

Este elemento podría decirse que es uno de los más importantes del hecho imponible o hecho generador. Ya que como algunos autores establecen, define lo la esencia del hecho imponible. Si que desea ver desde un punto de vista didáctico, puede llamársele la cabeza del hecho imponible, puesto que sin esta descripción el hecho imponible nunca surgiría a la vida jurídica, ni se tendría claro que es lo que el legislador pretende gravar. Escobar, basándose en lo que la doctrina establece el elemento objetivo puede ser explicado como “... *a su mínima expresión, el verbo del hecho imponible.*”⁹⁸ Explicándolo de otra manera, sería la acción que se realiza y abre espacio al legislador para gravar el hecho realizado, puesto que cumplen con los requisitos de acaparamiento de riqueza; lo que en sus palabras preceptúa como “... *los acontecimientos materiales o fenómenos de consistencia económica, tipificados por las*

⁹⁶ Decreto 26-92 y sus reformas; Ley del Impuesto Sobre la Renta; Congreso de la República de Guatemala.

⁹⁷ Decreto 27-92 y sus reformas; Ley del Impuesto al Valor Agregado; Congreso de la República de Guatemala.

⁹⁸ Escobar, William; *El Presupuesto De Hecho Y El Hecho Generador Del Tributo; Analista Tributario Jurídico; Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos y de aduanas; El Salvador;* <http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Estudios%20Jur%EDdicos/EL%20PRESUPUESTO%20DE%20HECHO%20Y%20EL%20HECHO%20GENERADOR%20DEL%20TRIBUTO.pdf> página visitada 30/05/2013

normas tributarias, un acto o negocio jurídico transformado en hecho generador y algunas actividades personales propias de los sujetos pasivos de la relación tributaria.”

Con respecto a este elemento Villegas⁹⁹ aclara que, debido a la importancia que este elemento tiene dentro de la formación de la hipótesis, es muy común que se confunda, con el propio hecho imponible, pero que estos dos no son lo mismo. Puesto que la función del elemento objetivo es dar una descripción específica del hecho o actividad que se grava, es lo que el sujeto activo indica al sujeto pasivo que debe realizar, o si encaja en alguna situación que produzca el hecho.

En ciertas ocasiones, por razones de incongruencia en la forma de legislar, se divide en dos el objeto, tal como Pérez Royo lo indica, por un lado está la descripción que el legislador da cuando plasma el elemento objetivo, y por otro la verdadera riqueza que en realidad pretende gravar, pero esto, de conformidad con una buena técnica legislativa, no debería suceder. Y a manera de explicarlo mejor dice lo siguiente, *“Así sucede, por ejemplo, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, en el que el objeto material incorporado en la definición de hecho imponible es el patrimonio y, sin embargo, la riqueza que realmente pretende gravar el legislador, según se colige del conjunto de la regulación es la renta generada por dicho patrimonio.”*¹⁰⁰, las cuales son situaciones que se dan, pero no debería ser de esa manera.

Jiménez González da cuatro de las subdivisiones en las que el elemento objetivo puede dividirse y ser captado por el legislador, indicando que los más comunes son: *“1. Un hecho o un fenómeno de contenido económico que se convierte en hecho jurídico tributario al tipificarlo la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible... 2. Un acto o negocio jurídico tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformando en hecho imponible por obra de la ley tributaria... 3. El estado, situación o cualidad de una persona... 4. La mera titularidad de cierto tipo de derecho sobre bienes o cosas sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.”*¹⁰¹ Y Pérez Ayala da uno más, esta es *“La actividad de una persona*

⁹⁹ Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.*; página 274

¹⁰⁰ Pérez Royo, Fernando; *Op. Cit.*; Página 131

¹⁰¹ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*. México, Cuarta Edición, segunda reimpresión. Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V.; 1998. página 254

*que no es específicamente catalogable de un tipo concreto de actividad económica o jurídica.”*¹⁰²

Valdés Costa, por su parte agrupa estas características en tres indicando que estas son *“posesión, obtención o utilización de una riqueza como gasto, cuyo eventual acaecimiento implica el nacimiento de la obligación.”*¹⁰³ Como se puede apreciar este elemento, y es postura de todos, si debe tener incorporado en primer lugar, un hecho económico, y en segundo lugar es aquí en donde se debe verificar la capacidad de pago.

Como anteriormente se mencionó, para algunos autores este elemento es fundamental en la incorporación y descripción del hecho imponible, y que es debido a este en particular que el surgimiento de la obligación se da, y por lo consiguiente, es a este al que se le debe agregar el tiempo, el lugar y el monto. Ejemplos de estos son Valdés y Saccone; el primero establece que se debe incorporar el tiempo y el lugar de acaecimiento del elemento objetivo, y el segundo, que es en este elemento en donde debe darse la descripción de la cuantía. A pesar de reconocer la importancia que juega la identificación clara de este “verbo” en el conjunto de elementos del hecho imponible, no es postura de este autor el que el alcance de este componente sea tan grande, ya que su finalidad debe circunscribirse al de identificar la acción y describir la actividad gravable, explicando aquí el por qué no se considere al hecho imponible como un hecho indivisible, que debe cumplir con ciertos requisitos, sino mas como un conjunto de elementos necesarios para su conformación.

- Ejemplo Impuesto Sobre la Renta.

Contenido en el Libro I de la Ley al Impuesto sobre la Renta, en el Artículo 1 indica *“Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan...”*¹⁰⁴ Luego en el Artículo 2 establece las categorías de las rentas según su procedencia *“1. Las rentas de*

¹⁰² Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio; *op. Cit.*; Página 216

¹⁰³ Valdés Costa, Ramón; *Op. Cit.*; página 307

¹⁰⁴ Decreto 26-92; *Op. Cit.*

actividades lucrativas. 2. Las rentas de trabajo. 3. Las rentas de capital y las ganancias de capital....”¹⁰⁵

- Ejemplo Impuesto al Valor Agregado.

Contenido en el Decreto 27-92, en el Artículo 3 indica lo siguiente *“El impuesto es generado por:*

- 1) *La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.*
- 2) *La prestación de servicios en el territorio nacional.*
- 3) *Las importaciones.*
- 4) *El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles...*”¹⁰⁶

Teniendo como suficientes estos cuatro supuestos a manera de ejemplificar este elemento.

2.1.4.c. Elemento espacial

Anteriormente se explicó la postura de varios autores en cuanto a que estos elementos eran solo requisitos que debiesen ser vinculados al elemento objetivo. Esta postura no se sostiene en este el presente trabajo y a cada uno de los elementos se le da una distinción particular por la función que cumple.

Este elemento según lo define Barbosa Nogueira, citado por Acosta indica que *“... señala el lugar en el cual el destinatario de la norma realiza el hecho que esta descrito en la misma, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado o verificado el hecho o producida la situación elemento objetivo del hecho generador y que permite determinar la ley aplicable a las situaciones o hechos verificados.”*¹⁰⁷ En otras palabras, es el lugar

¹⁰⁵ Decreto 26-92; Op. Cit

¹⁰⁶ Decreto 27-92; Op. Cit.

¹⁰⁷ Acosta-Hoenika, Oswaldo; *Algunas notas sobre el hecho generador de la obligación tributaria*; Universidad Central de Venezuela; Página 26 http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/75/rucv_1990_75_13-29.pdf; Página Visitada 01/06/13

en donde debe realizarse el hecho por quien la ley indica, lo que en principio ayuda a limitar la doble o múltiple tributación, puesto que se tributará en donde se verifica el cumplimiento del hecho.

A manera de ejemplo Altamiro y Muñoz, indican que el lugar donde el tributo se verifique puede depender de que éste sea directo o indirecto. En los casos de los impuestos directos, o de índole personal, éste surtirá efectos en el domicilio de quien realiza el hecho, para entender mejor esta situación, este tipo de impuestos podría ser encuadrados como en los que el sujeto pasivo detenta la titularidad de un derecho. Ahora en los indirectos, será donde se formalizan los actos o contratos, usualmente en donde se encuentran situados los bienes.

Existen dos posturas, las cuales explican el lugar o territorio que tiene potestad para cobrar los impuestos, y por ende dan surgimiento al sujeto activo de la relación, estos dos son la global y la territorial. A manera de indagar en el tema Villegas realiza una explicación detallada, pero separándolos en tres tipos, la política, la social y la económica.

Explicando estos tres supuestos, que el autor indica en su obra indica que la pertenencia política *“Pueden quedar obligados a tributar todos aquellos que hayan nacido en el país (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él). En este caso se habrá tenido en cuenta, para atribuir potestad tributaria, la pertenencia política (principio de la "nacionalidad"), y no interesará el lugar donde acaeció el hecho imponible. Ello, porque el nacimiento de la obligación tributaria depende de un elemento, cual la nacionalidad, ajeno al hecho imponible.”*¹⁰⁸ Y en este aspecto no le interesa al legislador en donde se realiza el acto sino quien lo realiza, por ende aunque el hecho se verifique realizado en un Estado distinto, el sujeto estará ligado al que él es nacional. En cuanto a la pertenencia que denomina como social indica que *“Pueden estar también sujetos a tributación aquellas personas que se domicilien dentro de las fronteras del país, en cuyo caso se tiene en cuenta la pertenencia social (principio del "domicilio"). En este caso tampoco interesa el lugar de verificación del hecho imponible,*

¹⁰⁸ Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.* Página 277

pues el nacimiento de la obligación de tributar se produce por el mero hecho de "domiciliarse" en un país."¹⁰⁹

Estas dos posturas, pueden llamarse también subjetivas, o globales puesto que el legislador, para efectos de cobrarse, ve aspectos de quien realiza el acto y no del acto en sí, ni donde se realiza.

Para finalizar con lo propuesto, el autor antes mencionado establece que al momento de establecer el elemento territorial del hecho imponible, se debe ver el aspecto económico que este representa, explicando que *"... debe también tenerse en cuenta la pertenencia económica cuando se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria el hecho de que se posean bienes y obtengan rentas o se realicen actos o hechos dentro del territorio del ente impositor. En este último supuesto, justamente lo que hace surgir la obligación tributaria es el lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, donde se desarrollan actividades obteniendo rentas, o se poseen bienes constitutivos de un patrimonio."*¹¹⁰ Esta sería entonces la corriente territorial, que se basa no en cualidades de las personas sino en características del hecho, y en este caso en donde es que éste se realiza. De la Garza explica esta corriente de manera sobria y concisa, en sus palabras establece que, *"Cuando se trata de hechos generadores que se han producido íntegramente en el territorio nacional, no existe duda que el crédito tributario se ha producido en favor del ente que tiene soberanía tributaria en ese territorio y que cuando se ha producido íntegramente en el extranjero, sin producir efectos en el territorio nacional, no se ha generado ningún crédito fiscal a favor del ente que ejerce soberanía sobre ese territorio."*¹¹¹ No dejando lugar a dudas que, lo que esta corriente establece es que, quien realiza una actividad gravada en un Estado en particular, éste genera una obligación de pago para con el Estado en el cual se genero, ya sea nacional o extranjero, y si no se realiza en el territorio de este Estado, no se genera ninguna facultad para este. Lo que convendría más para evitar así la doble tributación, ya que si un extranjero realiza un hecho gravado en un Estado que se basa en la tributación territorial, y cobra el tributo por la realización de un hecho gravado, y este extranjero pertenece a un Estado que se rige por la corriente global,

¹⁰⁹ Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.* Página 277

¹¹⁰ Loc. Cit.

¹¹¹ De la Garza, Sergio Francisco; *op. Cit.*; Página 429

este extranjero tendría que pagar, tanto al Estado donde realiza el hecho como al Estado al que él está ligado por razones políticas y sociales. Por lo que la corriente territorial debería ser la más adecuada para utilizar en todos los Estados y evitar esta múltiple tributación.

- Ejemplo Impuesto Sobre la Renta.

Contenido en el Libro I del Decreto 26-92, en el Artículo 3 indica “*Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.*”¹¹²

- Ejemplo Impuesto al Valor Agregado.

Contenido en el Decreto 27-92, en el Artículo 2 indica lo siguiente “*Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional...*”¹¹³

2.1.4.d. Elemento temporal

Para que el elemento espacial surta efectos de manera correcta, es necesaria la incorporación de un elemento más, éste es el temporal, ya que si un hecho establecido en la ley, por determinada situación se inicie en un Estado pero se finaliza en otro, no se tendría claro en qué momento este perfecciono; y es trabajo del elemento temporal el indicar justamente eso, el momento exacto en que el hecho imponible se convierte en un hecho jurídico y crea una relación tributaria. Pérez Royo lo define de esta manera, “*El concepto básico es el de devengo. Por devengo debe entenderse según la doctrina, el momento en que se ha realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o de crédito a favor del sujeto activo.*”¹¹⁴ Por lo que la pregunta que se debe

¹¹² Decreto 26-92; Op. Cit.

¹¹³ Decreto 27-92; Op. Cit.

¹¹⁴ Pérez Royo, Fernando; *op. Cit.*; Página 132

hacer al momento de realizar el hecho es, en qué momento este se devenga, se perfecciona.

Escobar explica que la importancia del caso es saber en qué momento se verifica la hipótesis planteada por la ley, ya sea instantánea o periódica, habida cuenta que el tributo no se podría imponer si el legislador no determina el momento exacto en que la obligación deba hacerse efectiva, aunque determine qué hecho jurídico es el que le da vida. Altamiro y Muñoz indican otro aspecto del porque de la trascendencia de este aspecto, pues no se puede permitir al contribuyente elegir el momento en del nacimiento, ya que se pueden dar dos situaciones, en primer lugar, puede que el sujeto activo lo realice de forma errónea o que lo haga en el momento en que mejor le parezca, esto acarrea mas repercusiones cuando el hecho está constituido por varias etapas. Villegas establece que *“La falta de indicación del aspecto temporal del hecho imponible, no trae, complicación alguna ni para el legislador tributario ni para el fisco recaudador al no prever esta omisión pero sí puede haber problemas para los particulares y para los aplicadores del derecho, quienes, a veces, se verán forzados a deducir cuál es el aspecto temporal de la hipótesis.”*¹¹⁵ Pero esta opinión en sí puede que no sea del todo cierta, ya que cuando el obligado lo realiza, como anteriormente se explicó, puede que lo haga no en el que el legislador lo esperaba, y la entidad fiscal no tendría fundamento para su exigencia desbalanceando las expectativas de ingresos estatales. Pero justo este último aspecto, el de la exigibilidad no necesariamente debe ser el mismo que el de devengo; en el Compendio de Derecho Financiero hecho por Universidad Politécnica de Cartagena se explica su diferencia, indicando que *“Devengo y exigibilidad no tienen por qué coincidir en el tiempo, lo normal es que aunque la obligación haya nacido en un momento determinado sólo sea exigible por la Hacienda Pública en otro momento posterior...”*¹¹⁶ situación que no debe confundirse, puesto que el devengo siempre será el momento en que se tiene por perfeccionado el

¹¹⁵ Héctor B. Villegas, *op. Cit.*; Página 281

¹¹⁶ *Derecho Financiero y Tributario*; Departamento de Ciencias Jurídicas; Universidad Politécnica de Cartagena. Director; Pedro Ángel Colao Marín; Unidad didáctica Tema 5. http://ocw.bib.upct.es/pluginfile.php/11735/mod_resource/content/1/TEMA%205%20%28UD%20%29%20III-13.pdf.pdf Página visitada. 01/06/2013

hecho, mientras que la exigibilidad, será el momento en que el sujeto pasivo decida recaudar el monto al que tiene derecho.

Un tema muy importante al tomar en cuenta al momento de la incorporación de este elemento en el hecho imponible es el principio de irretroactividad, De la Garza en cuanto al tema indica que *“En virtud del principio constitucional de la irretroactividad de la ley, ésta no puede erigir en hechos imponibles a hechos pretéritos, es decir, hechos que hayan acaecido antes de su vigencia.”*¹¹⁷ Sobre este tema es criterio de la Corte de Constitucionalidad de este país lo siguiente, *“El principio de irretroactividad de las leyes, recogido en el artículo 15 de la Constitución, es también una manifestación de seguridad jurídica constitucionalmente amparada en el artículo 2° de este cuerpo normativo. Una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado imponiéndose por su carácter sancionador o restrictivo a los derechos de las personas sobre situaciones o condiciones ya realizadas o consumadas. En materia fiscal por ejemplo, no podría aplicarse retroactivamente normas tributarias cuando el sujeto pasivo ya hubiese hecho el debido pago del impuesto o contribución respectivos, si ya hubiere quedado liberado de una obligación tributaria o asegurado el derecho de pago de una menor prestación o bien si el administrador fiscal hubiese aprobado la determinación del impuesto por el deudor u otorgado el recibo de pago como efecto cancelatorio.”*¹¹⁸ Villegas también indica que este principio debe extenderse de manera absoluta, como él lo propone estableciendo que, *“No obstante que la opinión dominante, en materia de retroactividad, es que ésta resulta inconstitucional aun cuando sea en beneficio del causante, lo que equivale a sostener la irretroactividad absoluta en materia fiscal...”*¹¹⁹ Esta situación, se da también en Guatemala hasta cierto punto, si bien es cierto, cuando un sujeto ya ha pagado un monto mayor al que luego se estime se debe pagar, el fisco no está obligado a devolverle lo que ya ha pagado, pero existe una afección en cuanto a los derechos adquiridos plenamente. Ya antes se explicó que el devengo y la exigibilidad no siempre coinciden y es en ese espacio de tiempo en donde la retroactividad puede que sea aplicada. Guatemala acepta el hecho de seguir la

¹¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco; *op. Cit.*; Pág. 428

¹¹⁸ Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 41. Expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-96. Fecha 11/09/1996. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

¹¹⁹ De la Garza, Sergio Francisco; *op. Cit.*; Página 428

corriente de los derechos adquiridos, la Corte de Constitucionalidad guatemalteca lo ha establecido diciendo lo siguiente, *“La legislación guatemalteca, puede afirmarse, ha optado – entre las diversas teorías – por la de los derechos adquirido, la que tiene como todas las demás sobre esta materia, una conceptualización todavía imprecisa.”*

¹²⁰ Y luego da una definición de esta indicando que *“El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona;”*¹²¹ Por lo que, cuando una persona ya tiene un derecho plenamente adquirido, y en este caso una ley que favorece a otros, vendría a ser limitativa para quien aun no han consumando su obligación, teniéndose en cuenta que no estarían en un plano de igualdad con otros que a futuro se verán beneficiados por un cambio en la legislación. Es de recordar que la materia penal y la tributaria tienen muchas similitudes, la principal es que ambas regulan situaciones de carácter subjetivo, afectando a quien realiza un acto, con la clara distinción que en materia penal el fin es condicionar una conducta y en materia tributaria es gravar una actividad, pero ambas afectan directamente a la persona. La Corte de Constitucionalidad de Guatemala sobre el tema de retroactividad ha indicado que *“La definición del vocablo retroactividad indica que se denomina de esa manera a la traslación de la vigencia de una norma jurídica creada en un determinado momento, a un momento anterior al de su creación. Desde ese punto de vista lógico, la operación implica subsumir ciertas situaciones de hecho pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su existencia, al ámbito regulativo de las nuevas normas creadas. Toda norma jurídica representa la expresión de un acto de voluntad del Estado e implica la necesaria relación del instante en la que adquiere vigencia con un momento futuro en la que habrá de efectivizarse o positivarse; por lo mismo se admite, como principio general, que a la norma jurídica le es inherente el carácter de irretroactiva. Y no puede ser de otra manera, ya que la retracción de su vigencia al pasado constituye una distorsión de su recta función operativa. De la anterior relación conceptual se resalta el hecho de que es racionalmente inadmisibles que un acto de voluntad pretenda modificar el pasado, como lo es también que el precepto por el cual se instrumenta lógicamente*

¹²⁰ Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 20. Expedientes 364-90. Fecha 26/06/1991. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

¹²¹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 20. Expedientes 364-90. Op. Cit.

*aquel acto regule o influya en situaciones de hecho ya realizadas que en la dinámica existencial han adquirido la condición de irreversibles. Ello conlleva a que no pueda imponerse a los individuos otro conocimiento jurídico que no sea el del Derecho vigente. La discusión doctrinaria sobre si una ley puede o no operar con función retroactiva, ha tenido en vista, ante todo, la incidencia de esa operatividad sobre los derechos acordados por leyes anteriores. Acepta la doctrina, sin embargo, que cuando ciertas razones político-jurídicas prevalecen, la retroactividad es empleada por el legislador como un recurso técnico que persigue asegurar determinado status social. Con ese criterio, la vigencia de la nueva norma creada es extendida a hechos pretéritos, si se estima que la proyección actual de esos hechos modifica o altera el status perseguido.”*¹²² Esto explicaría lo que se expuso con anterioridad, ya que como la Corte establece, es lógico querer enmendar una situación que se ha postulado anteriormente, y la norma que la contiene.

Para finalizar con el tema de la temporalidad, algunos autores dividen los efectos que este produce en tres divisiones, las cuales son instantáneas, permanentes y periódicas, que por los momentos de la configuración del hecho generador se crean. Valdés Costa los explica de la siguiente manera *“En los hechos instantáneos las dificultades son ínfimas: podría mencionarse el caso del impuesto a las ventas en el que el hecho puede ser el contrato, la entrega del bien o la cobranza del precio.”*¹²³

Luego explica cómo afecta en el tiempo el surgimiento del hecho generador, estableciendo a este respecto que *“En los hechos permanentes, por ejemplo, la posesión de un bien o de un patrimonio, la configuración del hecho evidentemente no es instantáneo, sino repetido sin interrupciones, lo que crea incertidumbre; por lo tanto, la ley debe fijar un momento dentro de un período establecido discrecionalmente, que puede ser bien el principio o el fin de un año o del ejercicio económico.”*¹²⁴ Y por ultimo lo relativo a los periódicos, a lo que dice que *“En el caso de los hechos periódicos, entendiéndolo por tales aquellos que requieren el transcurso del tiempo para saber si ha*

¹²² Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 69. Expedientes 1089-2003. Fecha 14/07/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

¹²³ Valdés Costa, Ramón; *op. Cit.*; Página. 308

¹²⁴ *Loc. Cit.*

ocurrido la hipótesis legal, caso típico del impuesto a la renta, es innegable que el hecho se configura al final del período, pues hasta entonces no se sabe si hay ganancia o pérdida y cuál es su monto.”¹²⁵

- Ejemplo Impuesto Sobre la Renta.

Contenido en el Libro I del Decreto 26-92, en el Artículo 1 indica *“El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas...”¹²⁶*

- Ejemplo Impuesto al Valor Agregado.

En este caso en particular, debido a la naturaleza del impuesto, este es instantáneo y se genera al momento de realizar la transacción que en el elemento objetivo se establece.

2.1.4.e Elemento cuantificante.

Para algunos autores los cuatro elementos antes explicados, subjetivo, objetivo, temporal y espacial son los únicos que existen, empero otros argumentan que no es así, que hace falta un elemento más, y es el cuantificante, el cual, según estos, es pieza indispensable en la formación del hecho generador, por lo que se pueden diferenciar dos vertientes existentes en cuanto a la forma de ver la cuantificación. La primera corriente indica que la cuantificación no es un elemento del hecho imponible sino un momento en el cual se establece el monto a pagar, por lo que para generar la obligación no tiene ninguna implicación, y que si bien es cierto es necesario regular los parámetros sobre los cuales se hará el cálculo siendo esencial, sí, para la obligación generada por haber encuadrado un hecho económico, dentro de la hipótesis de formación, por lo que no se puede encajar a la cuantificación dentro de los elementos conformantes del hecho imponible ya que este acto está consumado en tiempo y lugar creando el vínculo con los sujetos de la obligación. Ejemplo de esta corriente es Villegas, quien establece que *“... en el hecho imponible como hipótesis normativa no se encuentra el elemento necesario para precisar la cuantía de ese importe... Es, al*

¹²⁵ Valdés Costa, Ramón; *op. Cit.*; Página. 308

¹²⁶ Decreto 26-92; *Op. Cit.*

contrario, en la consecuencia normativa donde se halla el módulo, paramento, o elemento cuantificante, indispensable para tal fijación”¹²⁷

Por otra parte se encuentran autores como Chicas Hernández, Saccone, de la Garza, Monterroso y Calero quienes argumenta que el elemento cuantificante está incluido dentro del hecho generador y por consiguiente establecido en la ley, que es la cuestión que quienes argumentan que este elemento no puede ser parte del hecho generador por estar previo a la realización del hecho y que establecerlo como parte de un supuesto vendría a caer en ilegalidades y contraviniendo principios como el de no confiscatoriedad por adelantarse a la realización del hecho no se puede establecer en la ley un monto per se; Pero estos autores mencionados encausan su corriente en cuanto a que el elemento cuantificante no se refiere a fijar por medio de la ley un monto que restrinja el pago sin saber cuál será el resultado real del hecho económico, sino mas bien contemplando dentro de la formación del hecho imponible los parámetros para que este se pueda cuantificar.

Chicas Hernández explica la utilidad de este elemento, proponiendo que *“Sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente y por ello se le define como el parámetro que se utiliza para determinar el monto del impuesto que el sujeto pasivo debe de pagar al sujeto activo, el que generalmente se determina en un tanto por ciento.”¹²⁸*

Ambas teorías no dejan de tener razón, ya que si bien es cierto, como lo indican los detractores de la teoría del elemento cuantificador, el monto a pagar se puede determinar o auto-determinar solo cuando se ha realizado el hecho, y que este es un momento tributario y no un elemento hipotético establecido en ley, en realidad este elemento a lo que se refiere es a la obligación del cumplimiento del mandamiento constitucional de legalidad, por el cual el legislador está obligado a fijar con antelación las “reglas de juego” o los efectos económicos de detrimento que sufrirá en su capital quien realice el hecho propuesto como generador de la obligación de pago.

Estableciendo entonces que este si es un elemento que forma parte dentro de la composición del hecho generador. Pero explicar el por qué se acepta su calidad de tal,

¹²⁷ Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.*; página 287

¹²⁸ Chicas Hernández, Raúl Antonio; *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*; Guatemala, Editorial de la Universidad de San Carlos de Guatemala.; 2000; Página 142

es por la supremacía constitucional, y como antes se explicó en cumplimiento del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual manda al legislador a establecer el tipo impositivo y la base imponible. Estos dos componentes del elemento cuantificador Gladys Monterrosos, los explica más detalladamente indicando del tipo impositivo lo siguiente *“Es la cuantía o porcentaje que resulte asignado que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en ley...”*¹²⁹ Estas tarifas o porcentajes, explica, pueden estar expresadas de dos maneras, siendo progresivas o proporcionales. En el caso de las primeras, el porcentaje estará graduado en proporción a la base sobre la que se deducirá el impuesto. Para ejemplificarlo puede utilizarse el Impuesto Sobre la Renta, el cual en el artículo 44 del Libro I del Decreto 10-2012, en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos De Actividades Lucrativas indica lo siguiente: *“Tipos impositivos y determinación del Impuesto. Los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, serán los siguientes.”*¹³⁰

<i>Rango de Renta Imponible mensual</i>	<i>Importe Fijo</i>	<i>Tipo Impositivo de</i>
<i>Q. 0.00 a Q. 30,000.00</i>	<i>Q. 0.00</i>	<i>5% sobre la renta imponible</i>
<i>Q. 30,000.01 en adelante</i>	<i>Q. 1,500.00</i>	<i>7% sobre el excedente de Q. 30,000.00</i>

En el segundo caso, entre más alto sea la base, de igual manera crecerá el monto a pagar. Ejemplo el IVA, en el cual el 12% es el tipo impositivo, por lo que un consumidor que compre un artículo por cien quetzales pagará doce quetzales de impuesto y cuando compre un artículo por mil quetzales pagará ciento veinte quetzales de impuesto.

Ahora en cuanto a la base impositiva, Monterroso la define de la siguiente manera, *“Llamada también base imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la*

¹²⁹ Monterroso Velásquez Gladys Elizabeth; *Fundamentos Tributarios, Sistema Tributario de de la República de Guatemala*. 2ª edición; Guatemala; 2007; Pág. 137

¹³⁰Decreto 10-2012; Op. Cit.;

medición o valoración del hecho imponible” ¹³¹ siendo éste entonces el monto o cantidad de dinero, puede identificarse también puesto que usualmente coincide con una ecuación matemática; para seguir con el ejemplo del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos De Actividades Lucrativas, el artículo 43, del Libro I del Decreto 10-2012 establece lo siguiente, *“Renta imponible del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos De Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos De Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.”* ¹³² Entonces quien esté inscrito en este régimen deberá tomar su renta total y restarle las rentas exentas que da la ley para lograr tener la renta imponible o base imponible.

Por tanto, como se evidenció en la explicación de la base imponible y el tipo impositivo, estos sub elementos del elemento cuantificador, no realizan por si solos un cálculo antes de realizado el hecho, sino reflejan los procedimientos o formas para obtener esos montos, por lo que sí deben estar incluidos en la formación del hecho generador, también se dejó claro con los ejemplos que estos necesariamente deben estar configurados en la ley, y aunque no están fijados directamente en la formulación de este supuesto de hecho, si forman parte de su desarrollo, ya que en caso contrario quien realiza el acto, no sería capaz de saber de manera cierta, la consecuencia fiscal a la cual está sujeta la actividad realizada, dando paso a incertidumbre y cayendo en un marco de ilegalidad, violando el legislador principios como el de seguridad jurídica y el de legalidad. Siendo entonces el elemento cuantificador del hecho imponible, el establecimiento de los parámetros de medición, impuestos por el legislador, para que el contribuyente tenga la certeza de poder realizar el cálculo del monto que debe pagar en cumplimiento de la obligación fiscal. Parámetro que podrá ser llevado a la práctica conjugando la base imponible, o el monto sobre el cual se cobra el tributo, con el tipo impositivo, o el porcentaje que se sustrae de ese monto sobre el cual se va a sustraer el tributo.

¹³¹ Monterroso Velásquez Gladys Elizabeth; *Op. Cit.*; Pág. 140

¹³² Decreto 10-2012; *Op. Cit.*

2.2 Clasificaciones del hecho generador.

El hecho generador puede clasificarse en tres subdivisiones, dependiendo esto, de la manera en que se grava, o en la que se desarrolla, o factores que producen que el hecho generador de un tributo sea catalogado de manera distinta que los otros. Estas cuatro clasificaciones son:

1. Por la clase de actos que el legislador grava. Este se divide en genéricos y específicos.
2. Por el momento de su aplicación. Siendo éstos instantáneos o periódicos
3. Por la facilidad en determinarlos. Se dividen en simples y complejos. Y dentro de la clasificación compleja, puede identificarse una rama más, que es la del hecho generador condicionado.

2.2.1 Por la clase de actos que el legislador grava.

Esta clasificación se distingue debido a que el legislador plantea de distintas maneras el acto que desea gravar, del cual puede que se desprendan distintas maneras de realizar el acto o que el acto sea único y no fraccionable. En esta clasificación el hecho generador se divide en dos, ya sea genérico o específico.

Los hechos o actos genéricos, son aquellos que se presentan de forma amplia, por ejemplo en el Impuesto Sobre la Renta, ya que del hecho genérico de percibir renta, la percepción de la renta puede ser de distintas maneras, como las rentas provenientes de inversiones, o dividendos sobre las ganancias de sociedades, o rentas percibidas por el ejercicio profesional, o rentas para personas en relación de dependencia. Es apreciable entonces que la percepción de una renta, como acto genérico, da espacio para que éste pueda obtenerse de distintas maneras. Escobar lo explica indicando que son *“... aquellos que son configurados por la norma con rasgos genéricos, siendo susceptibles de una especificación, que llevan a efecto las propias normas, introduciendo en el precepto general aquellos caracteres específicos o singulares que*

*individualicen cada una de sus posibles manifestaciones.*¹³³ El legislador plantea de forma general el acto que genera el tributo, lo que permite una individualización en las distintas maneras en las cuales este pueda generarse.

En tanto que los específicos, son aquellos que el legislador plantea el hecho generador de manera que el acto gravado no se pueda dividir, pues la actividad es tan limitada que no cabe lugar a que de ésta se desprendan ramificaciones o maneras distintas de realizarlo, como en el caso del Impuesto Sobre la Renta que antes se mencionó. Escobar también define esta clase de hechos generadores indicando que *“... son los que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma, que no provoca un proceso ulterior de especificación o individualización.”*¹³⁴ Y a manera de ejemplo, encaja perfectamente el Impuesto Único Sobre Inmueble, tributo unitario el cual el hecho generador es la propiedad o posesión de un inmueble, lo cual evidentemente no se puede dar más que de una manera, ya que se tiene la propiedad o posesión o no. No existen distintas maneras de ser el propietario o poseedor de un inmueble más que cumpliendo con los requisitos de ley.

2.2.2 Por el momento de su aplicación.

En cuanto a la clasificación, debido al momento en que se realiza, el hecho generador puede ser instantáneo o periódico. Los hechos generadores considerados como instantáneos son aquellos que su realización es momentánea, que con sólo realizar el acto, el efecto se produce. Alonso establece que el hecho generador será instantáneo cuando se realiza en un periodo corto de tiempo y Martín por su parte establece que se clasifica como instantáneo más bien por ser independiente y suficiente por sí para crearse. Pero ambos tienen razón en lo que proponen, principalmente y más enfocado en el elemento temporal Alonso toca un punto importante, la rapidez, la instantaneidad de producción de efectos jurídicos en el obligado por haber realizado el hecho indicando que *“En algunos supuestos el legislador ha preferido que el hecho imponible sea un acto o negocio que se realice en un periodo muy corto de tiempo...”*¹³⁵. Pero el factor independiente o unitario del hecho como Martín establece proponiendo que *“El*

¹³³ Escobar, William; *Op. Cit.*

¹³⁴ Loc. Cit.

¹³⁵ Alonso González, Luis Manuel – Casanellas Chuecos, Montserrat – Tovillas Morán, José María; *Op. Cit.*; Pagina 51

hecho imponible instantáneo se caracteriza, pues, por ser independiente de otras circunstancias y, por tal motivo, por si mismo suficiente para dar origen a la obligación tributaria principal."¹³⁶, también debe ser un aspecto a valorar, incluso, como adelante se verá, puede que llegue a confundirse y clasificarse como un hecho generador simple, y esto es aceptable puesto que van ligados, el hecho generador instantáneo con el simple, la diferencia no radica en la definición sino en los efectos.

En el caso de los hechos generadores periódicos, estos se pueden identificar por que se realizan en un período largo de tiempo, usualmente es por etapas; Alonso lo explica indicando que, *"En otro caso, el hecho imponible supone un estado o una situación que tiende a durar en el tiempo como sucede en el caso de la titularidad de los bienes. Se tratara de tributos periódicos para los cuales el legislador ha de elegir un punto de referencia temporal denominado periodo impositivo que se ha de emplear para analizar si durante dicho período se ha realizado o no el hecho imponible."*¹³⁷

Ejemplo de esto son los contratos de tracto sucesivo, los que por su naturaleza están destinados a cumplirse por etapas. Un caso en específico es el contrato de arrendamiento, en el cual el contrato se irá efectivizando por cuotas y no de forma conjunta. Es en esos casos en los que el legislador debe plantear un periodo impositivo como punto de referencia, o parámetro, con la cual puede comprimir esa secuencia de hechos para lograr atribuirle al sujeto pasivo, la obligación de pago.

Dejando en claro que debido al momento que se realiza el hecho éste puede ser instantáneo, que produce efectos en el momento, que es un acto único y en los periódicos, será una serie de actos que logren formar ese efecto jurídico deseado, que es generar la obligación. Esta división temporal de los hechos imponibles implica el producir efectos jurídicos variables en cuanto a la aplicación de la ley en cuanto a la verificación del cumplimiento del supuesto de hecho. Por ende en el caso de los hechos imponibles instantáneos, la ley que les aplique será la que éste en vigencia en el momento de la realización del hecho, pero si la ley cambia en cuanto a la forma y fondo de la tributación de este tipo de hechos, mientras aun no se ha cumplido a

¹³⁶ Martín, José María - Rodríguez Usé, Guillermo F.; Op. Cit.; Pagina 167

¹³⁷ Alonso González, Luis Manuel – Casanellas Chuecos, Montserrat – Tovillas Morán, José María; Op. Cit.; Pagina 51

cabalidad con todos los supuestos para que surja la obligación; pero esta última variación de la norma explicada por los autores, en el ordenamiento legal guatemalteco, tiene una excepción, puesto que la irretroactividad si será aplicada al contribuyente cuando esta sea más beneficiosa.

2.2.3 Por la facilidad en determinarlos.

El hecho generador, debe esta clasificación a la complejidad o simpleza de la configuración de los actos gravados. La cual puede dividirse en hechos generadores simples o complejos. Para poder definir a los primeros, se puede establecer que estos actos gravados son fáciles de producirse, que éstos no necesitan cumplir muchos requisitos para su conformación. De la Garza en cuanto a los hechos generadores simples, sigue la corriente de Sainz de Bujanda quien establece que son “... *aquellos que consisten en un acto o negocio jurídico, en un estado, situación o cualidad de una persona, en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas.*”¹³⁸ Indicando De la Garza también que éstos se caracterizan por ser “... *únicos, lo cual no quiere decir que su íntima consistencia no pueda ser complicada.*”¹³⁹ Como antes se mencionó, la temporalidad, y el objeto o hecho pueden entrelazarse, simples con instantáneos, y aunque no necesariamente debe ser así siempre, ni que por ser instantáneos no sean complejos de efectivizarse, será muy común que coincidan. Por tanto, la implicación de un hecho simple es que éste se debe observar en un solo hecho. No es necesario que varios hechos se deban realizar para que surta el efecto que se desea. Para matizar que un mismo tributo puede ser tanto simple como instantáneo.

En el caso de los complejos, la variación de estos es que son un tanto más difíciles de producirse y determinar el cumplimiento real del hecho prescrito en la ley, ya que este cuenta con factores de producción y una acumulación de hechos y sucesos que deben observarse, o la complicación del acto realizado es mucho más alta a comparación del hecho generador considerado como simple. Araujo Falcao lo define indicando que “*En el caso del hecho complejo, estaremos en presencia de una multiplicidad de hechos*

¹³⁸ De la Garza, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; Página 417

¹³⁹ *Loc. Cit.*

*reunidos de tal manera que constituyan una unidad teleológica objetiva... Si el hecho generador consistiera en un hecho complejo, o como dijimos en la definición, un conjunto de hechos, es evidente que la producción del efecto jurídico genésico sobre la obligación tributaria solo ocurriría cuando estén integrados todos sus elementos.”*¹⁴⁰

Como se indicó al inicio del tema, en esta clasificación en particular se puede evidenciar una ramificación en la cual puede que caiga el hecho, por su carácter de complejo, y es el hecho generador condicional, el cual para que surja el efecto del tributo del hecho gravado, la condición prescrita en ley, que da nacimiento a la obligación, se deberá cumplir. Explica Araujo Falcao que “...sea como requisito de eficacia, sea como elemento constitutivo, la verdad es que cuando la condicio juris fuere establecida por ley será un elemento integrante del hecho generador, en el sentido de que la obligación tributaria correspondiente solo se considerará creada desde su instauración.”¹⁴¹ Por lo que la condición jurídica (condicio juris, como el autor mencionado le denomina) jugaría el papel de limitante en la creación de la obligación tributaria. En la cual a manera de ejemplo podría utilizarse en el caso de las Herencias Condicionadas, que como su nombre lo indica, cuando el causante especifica que el heredero, será considerado como tal, hasta que cumpla determinada condición. Por lo que hasta el momento en que éste cumpla con la condición establecida, será considerado como tal y causará los efectos tributarios.

En resumidas cuentas el que un hecho generador tenga cierta aptitud o cualidad en específico, conllevará a que se le pueda clasificar como simple o complejo, genérico o específico, instantáneo o periódico, y por supuesto que un hecho generador podría ser considerado como simple, instantáneo y específico.

2.3 Delimitación negativa del hecho generador

Al momento de formación y creación del hecho generador, es necesario que el legislador tome en cuenta cual será el límite de aplicación de éste, o hasta donde

¹⁴⁰ Falcao, Amílcar de Araujo; *Op. Cit.*; página 96

¹⁴¹ Falcao, Amílcar de Araujo; *Op. Cit.*; página 97

llegara su facultad para generar obligaciones para evitar que desborde en capacidad y vele el cumplimiento de los principios fundamental de equidad y justicia y capacidad de pago. En este tema se distinguen dos aspectos, los cuales limitan el ámbito de aplicación del hecho. Estos aspectos son la exención y la no sujeción, ambos limitantes en la aplicación y desarrollo en el ámbito jurídico, puesto que neutralizan los actos gravados. Esta configuración negativa del hecho generador puede ser a causa de distintos factores, ya sea políticos, con el fin de establecen una relación de complacencia con cierto sector en particular; económicos, con el fin de fomentar o desincentivar alguna actividad o social, la cual debiese ser su principal objetivo, ya que por la naturaleza de los objetos que se limitan o por las cualidades de quienes realizan los actos no se les obliga al pago de impuestos, verificándose en esta limitante, como de manera general el legislador toma en cuenta las características personales de los contribuyentes; ya que es muy criticado el hecho de gravar a las personas y tratar de implementar a todos en un plano de equidad, cuando ningún caso es igual, y que sería necesario que el legislador tomara cada caso en particular, lo que se convertiría en una quimera, puesto que es imposible que el legislador legisle tomando en cuenta cada caso en particular, pero si puede hacerlo tomando casos generales que se observan como patrones en el devenir de la sociedad.

1. La no sujeción del hecho generador se refiere a la inaplicación o neutralización del hecho antes de que éste pueda nacer a la vida jurídica, como consecuencia el hecho generador nunca cumple su función, ya que no nace a la vida jurídica. En la compilación de la Universidad Politécnica de Cartagena de Derecho Financiero, explican la no sujeción de la siguiente manera, indicando que *“Los supuestos de no sujeción se encuentran fuera del hecho imponible, y por lo tanto no devengan la obligación tributaria, no obstante lo cual, y por razones puramente aclaratorias, es frecuente que las normas tributarias realicen menciones a los supuestos de no sujeción.”*¹⁴² Por lo tanto, la no sujeción, es la delimitación negativa del hecho generador, ya que es todo lo que no esta incluido dentro de la norma. El principio de legalidad obliga al legislador a incluir dentro del presupuesto legal (hecho generador) lo que desee gravar, por lo que

¹⁴² *Derecho Financiero y Tributario*; Departamento de Ciencias Jurídicas; Universidad Politécnica de Cartagena; Op. Cit.

no incluir alguna situación, limita al Estado a exigirlo, puesto que no está regulado. Otro aspecto es que, como ya se mencionó, los supuestos de no sujeción están fuera del hecho generador, y esto no porque no sea parte de su limitante, sino porque el hecho generador no se aplica, no nace. En este caso no se podría dar un ejemplo que esté en la ley, puesto que ese es el sentido de este principio, todo lo que no estará en la ley, no estará sujeto a una carga tributaria. Para mejor entendimiento, podría decirse que, cualquier hecho económico que se realice, pero que la ley no lo regule como generador de un tributo, su realización no tendrá efectos, jurídico-tributarios.

2. En cuanto a la exención, hay autores que indican que esta no es una limitante per se, más bien es una norma que redefine al hecho generador y lleva por un rumbo alterno su desarrollo normal en la vida jurídica de éste. Esta teoría es aceptada y compartida por Galapero Flores quien siguiendo lo que el autor Checa González en su libro *“Hecho imponible y sujetos pasivos”*, establece que *“...esta no es más que una norma de codefinición del hecho imponible, una norma que contribuye en la misma medida que la definición del hecho gravado a la delimitación del ámbito de gravamen del tributo, no sustrayendo supuestos facticos a la definición genérica del hecho imponible sino delimitándolo, configurándolo de otra forma.”*¹⁴³ Y aunque se tome como una reformulación del hecho o una limitante de aplicación, el fin es el mismo, crear en el hecho generador, que nace a la vida jurídica (porque todos los factores necesarios para que se cumpla) pero se interpone una barrera para que no produzca los efectos que normalmente produciría sin esta limitante. Lo que evita esta condición neutralizadora es que la Administración Pública se abrogue el derecho de cobro de la obligación. En éste las exenciones pueden ser objetivas o subjetivas, en el caso de las objetivas puede ser por actividades o productos que no generen el pago de impuestos por su naturaleza, como el garrafón de agua que está exento

¹⁴³ Galapero Flores, Rosa; *Determinación del hecho imponible calificado con ganancias y pérdidas patrimoniales*; Universidad de Extremadura, España; Página 80 Dialnet Oai Articles; Edición electrónica. <http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CDsQFjAE&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F831242.pdf&ei=YxOtUavEJIT08wSboYCIAg&usq=AFQjCNGih08yliFYL3PUCuMVYG9e-4FXcw>
Página visitada 3/06/2013

del pago de impuestos, puesto que el legislador acuerda en que este producto en particular es para el consumo de la familia, o por ejemplo en el caso de los sujetos, el pago de IVA por parte de las asociaciones sin fines de lucro, puesto que se infiere que estas no generan ingresos y que las compras que realizan son para el beneficio de la sociedad o un jubilado que está exento del pago de impuestos por la renta que recibe de su jubilación puesto que se entiende que el ya no produce, sino simplemente la utiliza para su sostenimiento.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el principio de legalidad el establecimiento de las exenciones en el artículo 239 literal b; de igual manera el Código Tributario en el Capítulo VI lo relativo a las exenciones, y definiéndole de la siguiente manera “Artículo 62. Exención. Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.” La Corte de Constitucionalidad de Guatemala de igual manera desarrolla este tema indicando lo siguiente: “*Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo o a favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador quien le compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención.*”¹⁴⁴ Explicando aquí de forma detallada lo que antes se ha afirmado; el por qué de las exenciones, las razones de su creación, la forma en la que deben estar establecidas, si estas son

¹⁴⁴ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 25 Expedientes Acumulados 217 y 221-91. Fecha de sentencia 06/08/1992. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

objetivas o subjetivas, como la Corte indica que puede ser a favor del Estado para impulsar el desarrollo, por las circunstancias que sean, si es para que las personas tengan una mejor calidad de vida, en lo que se puede observar claramente el tinte político que este tema posee, o para promover la realización de las actividades, ejemplo en la época en la que se exentaba del pago de impuestos a los extranjeros que impulsaran la industria textil en Guatemala. Como es visible en los ejemplos dados se liga siempre la política con la economía y la sociedad, como se explicaba anteriormente de las razones del surgimiento de estas delimitaciones.

El estudio de la Universidad Politécnica de Cartagena, indica cual es la diferencia entre ambas *“La diferencia con los supuestos de no sujeción es que en los de exención sí se produce el hecho imponible, pero para un supuesto concreto una norma, especialmente aplicable a él, establece que no se va a producir el efecto normal, consistente en la obligación de pago del tributo.”*¹⁴⁵

Por lo que la exención se encuentra inmersa en la producción del hecho imponible y no como una limitante externa como lo es la no sujeción, que su efecto principal es el no permitir que este se produzca en condiciones normales.

¹⁴⁵ *Derecho Financiero y Tributario*; Departamento de Ciencias Jurídicas; Universidad Politécnica de Cartagena; Op. Cit.

CAPITULO 3

Los efectos causados por el hecho imponible

3.1 Efectos del hecho imponible

La creación o no de un hecho generador sobre una actividad económica puede crear distintos efectos los que pueden ser apreciados a distintos niveles y con diferentes enfoques. Estos enfoques pueden ser jurídicos, económicos, sociales y políticos. Socialmente el hecho generador debe contener un carácter de igualdad con el fin que el ciudadano tenga la certeza y la seguridad de no verse afectado en cuanto a gravámenes que le afecten a él por algún aspecto en específico que lo caracterice de manera más gravosa que a los demás. El cual puede resultar de manera positiva o negativa, dependiendo de factores como el monto del gravamen, el aprovechamiento de los recursos, objeto económico que se desea gravar, y los sectores que se vean afectados con ese gravamen. También puede ser creado con el objeto de incentivar o desincentivar en la sociedad determinada conducta, ejemplo de esto es el arancel que se le puedan imponer a la venta de bebidas alcohólicas, si el Estado considera que el consumo de éstas afecta a la sociedad. O pueden ser de incentivo en caso de no gravar ciertos productos, con el fin de promover la realización de determinada actividad. En cuanto a los efectos políticos, puede conllevar efectos desde el rechazo hasta la desestabilización social, realizar cambios en materia fiscal, legislando hechos generadores con tipos impositivos demasiado altos, no son los cambios más recomendados, en el caso de los países en vías de desarrollo, cuando los niveles de corrupción son elevados, ya que los beneficios comunes obtenidos, no satisfacen las necesidades básicas de la población para el integro desarrollo de los habitantes; caso contrario sucede en los países desarrollados donde los aranceles impositivos son altos pero los beneficios son tangibles y aprovechables por a mayoría. Aparte de la necesidad del apoyo del ente legislativo puesto que es el encargado de crearlos, y cuando existe división en cuanto a la manera de utilización y aprovechamiento de los ingresos estatales, éstos no logran acuerdos comunes. En cuanto a los efectos

políticos que resulten cuando lo que se desea es conseguir avances económico el Estado puede crear políticas fiscales con las cuales se promueva la inversión, ya que en tanto más inversión existe en un Estado, mayor es la posibilidad de superación, cuando la inversión está bien direccionada y, se vuelve al tema, cuando el aprovechamiento es bien utilizado. Ejemplo de esto es el caso de los Estados que han aceptado crear los llamados Paraísos Fiscales, en los que se incentiva la inversión extranjera, eximiendo de impuestos a esas inversiones. El problema surge cuando estas políticas fiscales no son acordes a la situación real del Estado. Entre ellos puede mencionarse la fuga de capital nacional, ya que los residentes de ese Estado que grava las actividades y no provee servicios acordes al monto que extrae no ven la razón para invertir o generar riqueza, de igual manera será visto por quienes sean extranjeros y pretendan invertir, por lo que se produce un estancamiento económico, que a los ojos de la economía esto es más bien un retroceso.

Para finalizar, y retomando el entorno en el cual gira este trabajo, se pueden mencionar los efectos jurídicos, doctrinariamente se reconocen dos, los cuales son el surgimiento de la obligación, la cual nace cuando se cumplen todos los requisitos legales que se establecen en el hecho generador, pero para que ocurra es necesario principalmente, que se realice la actividad económica. Como consecuencia directa de la formación de la obligación deviene el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, ambas explicadas con más detalle a continuación.

3.2 Surgimiento de la obligación tributaria.

Pero lograr entender cómo surge la obligación tributaria es necesario, conocer su significado; El doctor Alveño Ovando la define como *“Es el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y otros entes públicos que actúan como acreedores del tributo y los sujetos pasivos de dicha relación obligados al pago del mismo.”*¹⁴⁶ Pero ésta no es, a criterio de este autor la mejor definición, coincidiendo con lo que Rodríguez Mejía indica, ya que este establece que el contenido de la obligación no es la de ser un vínculo sino que clasifica que ése es el efecto que se produce por medio

¹⁴⁶ Alveño Ovando, Marco Aurelio. Derecho Tributario Guatemalteco. Guatemala, Ediciones de Pereira. 2013. Página 107

de ella. Por otro lado la definición dada por Armando Porras y López, indica que: “Se define la obligación como una relación de derecho por la cual una persona es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa en favor de otra. La obligación es opuesta a derecho real.”¹⁴⁷ El autor de este trabajo define la obligación tributaria como un cambio en el estatus jurídico de quien realiza un acto ligándose al realizar la prestación prescrita por la ley y da vida a una relación jurídica en la que el ente encargado tiene la potestad de exigir ese pago. Para algunos autores, es la relación jurídica la que le da vida a la obligación, lo cual no se considera del todo correcta, puesto que si no existe una obligación o una prestación establecida, no se da la relación jurídica.

Para lograr establecer como, o de qué manera es que el hecho generador produce la obligación tributaria, es necesario explicar qué se entiende por ésta. Para un mejor entendimiento de cómo surge una obligación, se iniciará formulando como en materia civil puede surgir, Jiménez indica que pueden ser, “voluntarias” de las cuales indica que “*Tratándose de las obligaciones denominadas voluntarias, se acepta comúnmente que la ley es la fuente mediata de las mismas y la voluntad es su fuente inmediata, lo anterior en virtud de que efectivamente es la voluntad la que da nacimiento y vida a la obligación pero siempre y cuando se encuentre tutelada por la norma jurídica, es decir para que la voluntad pueda ser fuente de obligaciones se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficiencia. Por tanto, se habla de obligaciones consensuales simple y sencillamente por la preeminencia del consentimiento, el ejemplo más acabado de tales obligaciones son las contractuales.*”¹⁴⁸ Este tipo de obligaciones son las que no contravienen la ley, la moral o el orden público. En éstas la ley sólo indica la forma y el particular es quien decide el fondo del asunto. Pero este no es el caso de la manera en que las obligaciones surgen; ya antes se estableció que el particular no interviene en la formación de la obligación por voluntad.

La segunda manera de surgimiento de estas obligaciones son , las legales, o ex lege, las que se caracterizan por que, “*tanto la fuente mediata como inmediata se encuentra*

¹⁴⁷ Porras y López, Armando; *Derecho fiscal (aspectos jurídicos y contables): obra escrita de acuerdo a las últimas reformas fiscales*; México, D.F.; Manuel Porrúa. 1977. Página 119

¹⁴⁸ Jiménez González, Antonio.; *Lecciones de derecho tributario*. México, Cuarta Edición, segunda reimpresión. Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V.; 1998.; Página 240

en la ley.”¹⁴⁹ Pero que si bien es cierto que los supuestos están previstos en la ley, ello no es suficiente para generar por si solas la obligación, es necesario que se dé en realidad el supuesto que está previsto. Tal y como Martín lo indica: *“En oportunidad de definir la obligación tributaria hemos destacado que la misma tiene siempre como fuente a una norma legal. Ello no quiere significar, sin embargo que basta la existencia de una ley para que la obligación tributaria ya tenga su origen, se efectivice y en consecuencia, que nazca el reciproco crédito del sujeto activo de dicha obligación.”*¹⁵⁰ Y se recalca esta necesidad de la realización del acto previo porque Jiménez aparte de las dos categorías dadas, establece que la obligación tributaria surge de una categoría alterna, a la que él le llama “meramente legal” y que este tipo de obligaciones surgen por el simple imperio de la ley, y que no necesitan de otro elemento o como en sus palabras expresa que son *“...obligaciones que surgen única y exclusivamente por imperio de la ley sin que resulte necesario, como en las “ex lege”, que se de algún supuesto o evento en la realidad ya que la norma misma contiene todos los elementos para que ella nazca.”*¹⁵¹ Postura que este autor reconoce en parte, puesto que en el transcurso de la explicación de este tema se ha dejado en claro que el hecho imponible sólo es una hipótesis que se activa con el encause de un hecho realizado que cumple con los requisitos propuestos. Al principio se expuso la forma civil del nacimiento de las obligaciones, pero Porres hace la una diferenciación entre el ámbito civil y el tributario argumentando que en materia civil la ley únicamente indica parámetros a seguir por las partes, a manera de no caer en ilegalidades, y la obligación surge por la voluntad de éstos, y que es en algunos casos en que la ley da paso al nacimiento de la obligación proponiendo como ejemplo el caso de la obligación de prestar alimentos; pero en materia tributaria la obligación surgirá siempre de la ley explicándolo de la siguiente manera, *“En el dominio tributario, todas las obligaciones nacen de la ley, si bien en algunos casos son influidas por la voluntad de los causantes;”*¹⁵² Llamando la atención que indica que en algunos casos la voluntad del causante es la que influye en el surgimiento de la obligación, y quizás tenga razón en el sentido que si quien realiza el

¹⁴⁹ Jiménez González, Antonio. *Op. Cit.* Página 240

¹⁵⁰ Martín, José María; *Op. Cit.*; Página 218

¹⁵¹ Jiménez González, Antonio; *Op. Cit.*; Página 241

¹⁵² Porras y López, Armando; *Op. Cit.*; Página 120

acto, no lo quisiera hacer, no se daría paso a la obligación. Y es de esta forma en la que nace, la obligación, realizando el acto y encausándose en los preceptos legales.

Jiménez explica que la obligación nace con el simple hecho de estar en la ley, y se dejó en claro que se compartía esta idea en parte, puesto que se considera necesaria la realización de un acto para que ésta surja, pero si puede tomarse como cierta que la afirmación que la ley es capaz de crear la obligación, ya que en el ámbito tributario no es necesario que se señale que ya nació, en el sentido que la ley claramente establece que quien realiza el acto se considera ligado al cumplimiento de una obligación, la cual deberá prestar a quien la ley establece, cumpliendo con lo que el principio de legalidad estipula, dando vida en ese momento a la relación entre particular y Estado. Cualidad que es una de las diferencias entre la materia tributaria y la civil, ya que en la materia tributaria nace la obligación por el cumplimiento de la ley y no por la existencia de una relación jurídica, cuestión que en civil es al contrario en la cual usualmente el cumplimiento de una obligación nace de la preexistencia de una relación vinculante entre ambas partes.

Jarach, uno de los mayores impulsores del realce dado al hecho generador, explica que es gracias a este supuesto jurídico es que la actividad tributaria encuentra su sentido y existencia, centrándolo como el causante e impulsor del desarrollo del tributo. Pero es necesario profundizar en el tema para lograr explicar que en efecto el hecho generador sea el causante del nacimiento de la obligación; Rodríguez Lobato también lo afirma, estableciendo que *“...la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.”*¹⁵³ En cuanto a lo que este autor explica, haciendo una división de conceptos entre hecho imponible y generador es debido a que para él, el hecho imponible es la hipótesis planteada por el legislador, y el hecho generador es la realización por parte del sujeto pasivo de la actividad que genera el tributo. Pero el fondo de lo que desea darse a entender es el mismo.

¹⁵³ Rodríguez Lobato, Raúl; *Derecho Fiscal*; México; Segunda edición; Editor, Leonel Pereznieto Castro; Editorial Harla S.A. de C.V.; 1986. página 120

Autores como Villegas, Mehl y Giannini son de la opinión que el hecho generador no siempre tiene trascendencia en la formación de la obligación puesto que hay ocasiones en las que la obligación de pago nace antes de perfeccionarse la realización del hecho, poniendo como ejemplo el caso del Impuesto Sobre la Renta para los asalariados en el cual se establece una serie de pagos previos al momento en que se establece por la ley como cumplido el período impositivo.

En cuanto a este ejemplo se puede indicar que, puede que si se retienen cuotas de pago, no pagos parciales, con anterioridad al perfeccionamiento de la realización del hecho, en el sentido que este tipo de impuestos son de cumplimiento anual; pero estas cuotas retenidas, no deben entenderse como forma de cumplimiento de la obligación extemporánea, sino como un acto administrativo en el cual la Administración Pública se asegure el pago del por la renta obtenida por lo que en realidad no se cumple con la obligación antes del perfeccionamiento, del hecho imponible, por el cumplimiento temporal.

Otra afirmación es que la obligación surge con la determinación de pago hecha por la Administración Pública, o como otros autores mencionan, en el momento de generarse la relación tributaria, afirmación que también es debatible, puesto que esta relación surge como efecto del nacimiento de la obligación tributaria, ya que el ente encargado del cobro, no puede realizar esa exigencia si antes no se ha perfeccionado de forma efectiva el supuesto regulado en la ley. Tal y como Pérez Royo establece, indicando de qué forma debe verse el sentido de la obligación, estableciéndolo de la siguiente manera “...*la cuestión del nacimiento de la obligación tributaria tiene significado, no en sí misma, como cuestión abstracta, sino en relación con las consecuencias que de su solución se derivan para una serie de problemas relacionados con el aspecto temporal de dicha obligación: como comienza del plazo de prescripción, establecido del orden de prelación de las deudas en función de su antigüedad.*”¹⁵⁴

Por anterior se puede concluir que las obligaciones sí nacen de la ley, y que su surgimiento si tiene como base el hecho generador prescrito en ésta, pero esta

¹⁵⁴ Pérez Royo, Fernando; *Op. Cit.*; página 128

hipótesis por sí sola no es la causante del nacimiento; es necesario haber realizado la actividad, en el tiempo y en el lugar prescrito, con lo que genera la relación de partes, también preestablecida por este supuesto jurídico.

3.2.1. Determinación del hecho generador como medio individualizador de la obligación.

La determinación es el acto administrativo, en el cual se manifiesta la existencia de un hecho generador culminado. Postulándose esto en diferente manera, y como se ha explicado, la obligación nace al momento de la configuración del hecho previsto en la ley, conjugándose con los elementos de tiempo, espacio y sujeto, para lograr cuantificar el monto adeudado que es la base de la obligación. La determinación, es un suceso en la vida jurídica del tributo, en la cual se da a conocer la obligación que se tiene por parte del contribuyente a favor del Estado. Guilliani Fonrouge lo explica indicando que, *“La determinación es el proceso – simple o complejo, según los casos- que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y es parte importante de la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca, por cierto, de efecto creador o vinculativo;”*¹⁵⁵ Es por eso que la función de la determinación es puntual, ya que es por medio de ésta que el hecho generado, es visible en el ámbito jurídico. Ya que funciona como un parámetro con el cual se cuantifica la obligación. Para poder realizar la determinación de la obligación es necesario el elemento cuantificante del hecho imponible, es por esto que algunos autores, como se mencionó antes, indican que el elemento cuantificante no es un elemento sino un momento, pero el elemento existe y es en este momento, en la determinación cuando es necesario utilizar el tipo impositivo sobre la base imponible del monto a pagar, lo cual, por regla, y siguiendo los principios tributarios debe estar en ley.

La determinación de la obligación, debe entenderse como el acto administrativo en el que el Estado o el particular se manifiestan de manera que se revela la existencia de la

¹⁵⁵ Guilliani Fonrouge; Carlos M.; *Op. Cit.*; página 240

obligación, pero ésta ya existe, no debe malinterpretarse que es por haberse realizado este acto administrativo la obligación surge. Araujo Falcao, en sus palabras explica esta situación indicando que *“El efecto resultante de la determinación se vincula con la exigibilidad de la prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria, o sea, con la exigibilidad del pago del tributo. En todo caso, la determinación se limita a reconocer, valorar, cualitativa y cuantitativamente, liquidar en suma, la obligación tributaria preexistente, que nace al producirse el hecho generador y que en el mismo momento de su génesis se amolda al régimen normativo y a las características fácticas que marcaran definitivamente su fisionomía.”*¹⁵⁶

Con el fin de ejemplificar como el momento de la determinación no puede ser la causa del nacimiento de la obligación, pero si el medio individualizador del tributo, puede tomarse el caso de los alimentos. Para seguir con la teoría que el acto administrativo es el causante de la obligación, este tendría que verse como si el derecho a recibir alimentos surgiera sólo al momento en que existe una sentencia dictada por juez declarando el derecho. Evidentemente no puede ser de esa manera ya por la naturaleza del derecho, ya por motivo del cumplimiento de la hipótesis establecida en ley. En cuanto a la obligación tributaria, no es por la naturaleza de la obligación, pero si por los efectos que este acarrea. Ya que incluso no es necesario que se determine el monto de la obligación por medio del Estado, Jarach indica que *“Muy a menudo, y en medida siempre creciente en los derechos positivos de muchos países, las normas sustantivas hallan aplicación sin intervención ninguna de las autoridades administrativas; la aplicación de la normas del derecho tributario material es hecha por los obligados, quienes reconocen la existencia respecto a ellos mismos de un hecho imponible, determinan la magnitud de la obligación nacida del hecho y la cumplen con el pago de la suma correspondiente.”*¹⁵⁷ Ya que es usualmente el particular quien realiza la determinación, cuestión contraria incurre en un ilícito penal, lo que le acarrea sanciones establecidas en la misma ley, tal como Jarach explica el por qué las autoridades utilizan la norma para que el ciudadano cumpla con sus obligaciones y no sean estas quienes, de manera directa, velen por que las cumplan.

¹⁵⁶ Falcao, Amilcar de Araujo; *Op. Cit.*; 1964; página 78

¹⁵⁷ Jarach, Dino; *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*; Buenos Aires Argentina. Abeledo-Perrot S.A. Tercera edición segunda reimpresión. Editorial, La Salle; 1999. página 32

Las formas de efectuar la determinación pueden ser dos, la autodeterminación y la determinación de oficio. En la primera, será el contribuyente quien determine el monto que debe pagar para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación. La segunda, es usualmente cuando el contribuyente no lo realiza, o cuando así lo establezca la ley, y será la administración pública por medio de la entidad encargada, la que determine el monto que el contribuyente debe al Estado. Esta última puede subdividirse a su vez en dos, determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta.

- La determinación sobre base cierta, se da tomando como base los libros y registros contables y cualquier información pertinente que terceros indiquen, para realizar el cálculo tal como el artículo 108 de Código Tributario lo indica.
- La determinación sobre base presunta, de igual manera la Administración Tributaria tomará como base los libros y registros contables y para el efecto tomara como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el contribuyente que se relacionen con el impuesto que se desea determinar tomando como aval para realizarlo el artículo 109 de Código Tributario.

3.2.2 Nacimiento de la relación jurídico-tributaria.

En el tema anterior se presentaron las distintas posturas que los doctrinarios sostienen en cuanto al nacimiento de la obligación y el papel que desempeña el hecho generador, concluyéndose que éste es el eje fundamental para su nacimiento, y que es del surgimiento de la obligación que se da paso a la aparición de la relación jurídico-tributaria. Esto es pues, porque la obligación nace de la ley y no de un convenio entre las partes. Y la obligación tributaria, necesariamente tiene que ser de dar algo, y ese algo es el dinero que el Estado, a través de la ley, ordena al ciudadano, quien realiza una actividad económica, a entregar la parte establecida de sus ganancias. Situación en la cual, indispensablemente debe surgir quien reciba, o quien sea el perceptor, de ese monto, para tener por cumplida la obligación.

Se hace referencia a esta postura, ya que hay autores que definen la relación como la génesis de la obligación, pero aunque exista la discrepancia de estos autores en

cuanto a cuál de las figuras da origen a cual, la presencia reconocida del hecho generador en estas, es innegable y fundamental, para que ambas puedan surgir.

Villegas define esta relación de la siguiente manera *“La relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”*¹⁵⁸ Definición que Gladys Monterroso, ataca de poco didáctica, estableciendo que *“En su definición Villegas argumenta que la relación jurídico tributaria constituye la pretensión de ser una prestación y no identifica todos sus elementos, define a la relación jurídica como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen a duda al lector que no es estudioso del tema, al concentrar la definición en uno de los elementos dejando fuera de la definición a todos los demás elementos como el hecho generador, tipo y base imponible, sin los cuales la Relación Jurídico Tributaria no se concreta.”*¹⁵⁹ Este argumento que Monterroso arguye contra la definición de Villegas es, en parte, compartida, puesto que si es cierto que la relación jurídica no nace de un hecho generador consumado, sino encausado, se puede asegurar, que el elemento subjetivo, en el hecho generador, será siempre el último en verificarse. Anteriormente se explicó que los elementos eran cuatro; objetivo, temporal, espacial y subjetivo, lo que en sentido estricto serían los pasos de verificación para que la hipótesis se tenga por consumada. Se estableció también que el tipo impositivo y la base imponible, si bien son esenciales para poder calcular el monto a pagar, no son elementos para que el hecho generador se configure.

Villegas también explica las formas en la que se puede ver la relación jurídica, indicando lo siguiente *“Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, podemos definir a la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido: a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como*

¹⁵⁸ Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.*; Pág. 246

¹⁵⁹ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth; *Op. Cit.*; Pág. 120

*sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (o sea, la realización o configuración del hecho imponible).*¹⁶⁰ Atinadamente indica justo la postura de este autor, describe en pocas palabras todo el proceso que configura la hipótesis de un hecho dictada en ley, al plano existente, posible de crear la vinculación entre obligando a uno de los sujetos a entregar el monto establecido y facultando a otro para poder exigirlo. Siendo esta una explicación de cómo funciona la definición de la relación.

En lo que sí se concuerda plenamente con Monterroso es en las características que conforman esta relación, que es necesario indicar, necesariamente de derecho, nunca de hecho.

1. La primer característica es que ésta manifiesta un vínculo personalísimo. Esto referido a que, quien realiza el acto o actos, será considerado como sujeto pasivo, cualidad que no se le puede interponer a nadie más, pues es por principio, ese sujeto al que se le identifica la capacidad de contribuir. Monterroso en cuanto a este tema indica que *“...argumentamos que es personalísimo porque este vínculo no se puede trasladar a un tercero ya que su cumplimiento es una obligación exclusiva del sujeto pasivo.”*¹⁶¹ Lo que es completamente cierto, pero que no debe confundirse con la situación de los terceros que el Estado establece, por ser más técnico y accesible en cuanto a la recaudación. Un ejemplo es en el caso de las sociedades, ya que se debe recordar que la sociedad es una persona jurídica distinta a quienes la conforman, y por consiguiente será el sujeto pasivo en la relación, pero claro que la sociedad por sí sola no podrá hacer efectiva la obligación, es por eso que se designa a quien será el encargado de cumplirla como representante legal, de igual manera se podría decir de un menor de edad.

2. La segunda característica es por la obligatoriedad pecuniaria. La relación surge, por la obligación de pago de un monto en dinero. No existirá obligación de hacer o de no hacer. Siempre será de dar.

¹⁶⁰Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.*, Pág. 247

¹⁶¹ Monterroso Velásquez Gladys Elizabeth; *Op. Cit.*; Pág. 120

3. La tercera que expone es la legalidad. Ya que la fuente que le da vida se encuentra en la ley. El hecho generador debe especificar quien será el sujeto activo; de igual manera, pero de forma general, indica quien será reconocido como el sujeto pasivo, y se menciona que será de forma general, puesto que la ley no puede prever quien en específico realizará el hecho, pero si puede abrir un parámetro para indicar quien pueda encajar en esa cualidad.

4. La tipicidad expresa es la cuarta característica. La que la autora mencionada explica como la forma de nacimiento de la relación, estableciendo que *“Nace al producirse la situación de hecho prevista en la ley, identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible...”*¹⁶² En este punto es necesario resaltar que la digresión que se ha tenido es que algunos autores indican que la relación jurídica sirve para dar nacimiento a la obligación, otros por su parte, incluyendo a este autor, sostienen que es la obligación la que da paso al surgimiento de la obligación, pero ambas son, como el capítulo lo indica efectos directos de la realización del hecho generador.

5. Por último se encuentra la autonomía relacional, que implica esa separación de la manera en la que se realizan los actos que dan vida al surgimiento de la obligación y de la relación.

3.2.3. Sujeto activo

Se hace necesario desarrollar de forma breve quienes son los sujetos que componen el vínculo jurídico de la obligación tributaria aunque de ambos se haya ya dado indicios.

El sujeto activo en la relación será siempre el acreedor del monto a pagar por el sujeto pasivo. Zavala Ortiz lo define de la siguiente manera: *“El sujeto activo de la obligación*

¹⁶² Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth; *Op. Cit.*; Pág. 125

*tributaria, también llamado acreedor, es el Fisco, expresión patrimonial del Estado como persona jurídica. Es el Fisco el que en ejercicio del poder tributario vino a establecer los supuestos de hecho que, realizándose por parte de los particulares, dan origen al pago de una suma de dinero.”*¹⁶³ Como anteriormente se ha explicado, este debe estar indicado en la ley, para cumplir con el principio de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria. Pero este fisco es una entidad del Estado, y el Poder Legislativo también, lo que hasta cierto punto es confuso, puesto que se podría ver como un desbalance en el cuanto a los sujetos, puesto que se podría inferir que quien realiza la norma lo hará siempre con el afán de beneficiarse siempre, dejando desprotegida a la otra parte, este tema ya antes se ha explicado que, el legislador está obligado a cumplir con los principios tributarios en la formación del tributo y el Fisco, en su caso no podrá excederse de las facultades que la ley le otorga, esto con fundamento en los artículos 152 y 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales dejan claro que ni el poder del Estado ni los funcionarios estatales están por encima de la ley ni pueden exceder sus funciones de lo que la ley y la Constitución establezcan.

Porras establece que el sujeto activo tiene dos tipos de obligaciones, divididas en primarias y secundarias, explicando cada una de la siguiente manera “*La principal es la obligación que tienen las autoridades fiscales de exigir el pago del impuesto, sin discriminación alguna, según sus atribuciones. Las obligaciones secundarias son las que consisten en determinar el crédito fiscal para hacer posible una percepción; de controlar el cumplimiento de la obligación tributaria y evitar la evasión de impuestos.*”¹⁶⁴

Por lo que la Autoridad está facultada a requerir el pago, pero también se le faculta para que pueda investigar y lograr detectar a quien ésta considere como generador de dinero; la segunda que es la de determinar el crédito, también es una facultad, pero el sujeto pasivo tiene esta facultad también, la de determinar cuál es el monto que debe pagar, por lo que usualmente lo que el sujeto activo realiza es el ajuste de la cantidad en caso el obligado no lo haya realizado acorde a lo que la ley indica.

¹⁶³ Zabala Ortiz, José Luis; *Op. Cit.*; Página 51

¹⁶⁴ Porras y López, Armando; *Op. Cit.*; Página 125

3.2.4. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo, De la Garza lo define como: *“El sujeto pasivo principal, por adeudo propio, llamado también "causante" y "contribuyente" en muchas de nuestras leyes tributarias, es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza.”*¹⁶⁵ Siempre será el que cause el surgimiento de la obligación, pues es quien realiza el acto económico que activa el proceso de recaudación. Monterroso por su parte define a este sujeto indicando que *“El Sujeto Pasivo está representado por el Contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria del artículo 135 de la Constitución Política de la República que norma como deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.”*¹⁶⁶ Para este autor la definición será simple, ya que el sujeto pasivo en la relación, es quien esté obligado al cumplimiento de la obligación de dar a favor del sujeto activo.

Villegas establece que el sujeto pasivo está dividido en tres, indicando que: *“... adoptamos la postura de la división tripartita entre los sujetos pasivos, los que definimos así: a) contribuyente es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio, b) Sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga "en lugar de", c) Responsable solidario es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.”*¹⁶⁷ Pero si bien es cierto el sustituto y el responsable solidario, hacen las veces del obligado, debido a que el legislador les señala como las personas encargadas de realizar el pago, no es postura de este autor que se les considere como sujetos pasivos de la relación puesto que

¹⁶⁵ De la Garza, Sergio Francisco; *Op. Cit.*; Página 492

¹⁶⁶ Monterroso Velásquez Gladys Elizabeth; *Op. Cit.*; Pág. 127

¹⁶⁷ Villegas, Héctor B.; *Op. Cit.*; Pagina 255

ellos no son quienes realizan la actividad. Estos sujetos son simplemente emisarios del cumplimiento de la obligación del sujeto pasivo único, ya que no se podría hablar de sujetos pasivos principales y secundarios, pues el sujeto pasivo será solamente quien realice la actividad; los demás sujetos solo serán quienes coadyuven con el efectivo cumplimiento.

CAPITULO 4

4. Derecho comparado

En este apartado se establecen las diferencias o similitudes que puedan encontrarse en la regulación del hecho generador en Guatemala comparándole con las diferentes legislaciones de Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España. Así también, en cuanto a la línea de tiempo de los cambios que pudiesen existir en la concepción del hecho generador en Guatemala.

4.1 Con otros países

Cabe resaltar que en las codificaciones que se comparan a continuación, se notará una relevante similitud entre estas. Esto debido a que en América Latina en esa época, se tenía especial interés por lograr unificar su economía como primer factor y también por el *“Movimiento codificador”* de ese momento histórico del Derecho Latinoamericano. A raíz de este interés, es que en 1967 se creara un Modelo de Código Tributario, apoyado por el Banco de Desarrollo Interamericano y la Organización de los Estados Americanos, con el propósito de organizar y ordenar los ordenamientos jurídicos en esta materia de los Estados miembro. Tal como se expresa en la publicación realizada por la Relatoría Nacional del Perú acerca de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, al hacer un análisis de este Modelo de Código indican lo siguiente: *“El Derecho, a partir del siglo XIX, ha querido pasar de la dispersión legislativa a la presentación metódica y ordenada de sus normas. En materia tributaria, y concretamente en América Latina, esta inquietud empezó a tomar cuerpo a partir de la Conferencia sobre Administración Tributaria celebrada en Buenos Aires en 1961, y en cuyo seno el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID expuso la conveniencia de codificar en un solo cuerpo las leyes tributarias de los países.”*¹⁶⁸

¹⁶⁸ Murvaldivia, Miguel; Belaúnde Plenge, Walther; Los Modelos de Código Tributario para América Latina OEA/BID y CIAT ; Relatoria Nacional del Perú; http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev39_MMV-WBP.pdf. Pagina Visitada 10/02/2014.

Para poder entrar un poco en el contexto de este Modelo, Plazas Vega, desarrolla de manera breve, quienes son sus principales exponentes, estableciendo que fueron, Guilliani Fonrouge, de Argentina, Rubens de Sousa, de Brasil, y Valdes Costa de Uruguay, indicando también que este Modelo ha sido reconocido tanto por la doctrina Americana, como la Europea, situación que llama la atención, puesto que, en su oportunidad se podrá verificar, España, país del cual se hace comparación, también guarda cierta relación con la manera de desarrollar al hecho imponible. En palabras del propio Plazas Vega, indicando lo siguiente: *“El modelo de Código Tributario fue redactado por los profesores Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdes Costa, en desarrollo del Programa conjunto de tributación OEA/BID, con el apoyo de un nutrido e importante grupo de tributaristas de América Latina que trabajo bajo la coordinación de los siguientes juristas: Aurelio Camacho Rueda de Colombia, Enrique Peidrabuena de Chile Alonso Moises Beatriz de El Salvador Carlos Mersan de Paraguay Enrique Vidal Cardenas de Perú y Juan Andres Octavio de Venezuela. El Modelo ha inspirado a la mayoría de los códigos tributarios nacionales que rigen en América Latina, cuyo valor científico y vigencia se reconocen permanentemente por la doctrina de nuestro Continente y en Europa.”*¹⁶⁹

Cabe indicar que tanto Guatemala, Honduras, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, México y Argentina, son parte de la Organización de los Estados Americanos, razón por la cual se notara la similitud entre estos, y España, por las razones antes indicadas.

La Comisión del Modelo de Código Tributario, al momento de entrar a abordar este tema, incluso da una breve descripción de la forma de denominarle, tanto si hecho generador, hecho imponible, presupuesto de hecho, entre otras, pero en resumidas cuentas, los integrantes de esta Comisión llegan al acuerdo que, no implica ninguna repercusión la manera de denominarle, siempre que se tenga claro que el objeto de

¹⁶⁹ Plazas Vega, Mauricio; Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación. Coordinadora, Salcedo Youns, Ruth Yamile. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Editorial Universidad del Rosario. Primera Edición. Bogotá, Colombia.
[http://books.google.com.gt/books?id=sSXA7wP7YPYC&pg=PA55&pg=PA55&dq=modelo+de+codigo+tributario+para+america+latina+1967&source=bl&ots=B4rvmV1MMs&sig=ah9_riHilxGfsSgKfFXIbmjiP3E&hl=es&sa=X&ei=U9kIU_D1N4rQyAHo7oDQBq&ved=OCDEQ6AEwAg#v=onepage&q=modelo%20de%20codigo%20tributario%20para%20america%20latina%201967&f=true](http://books.google.com.gt/books?id=sSXA7wP7YPYC&pg=PA55&pg=PA55&dq=modelo+de+codigo+tributario+para+america+latina+1967&source=bl&ots=B4rvmV1MMs&sig=ah9_riHilxGfsSgKfFXIbmjiP3E&hl=es&sa=X&ei=U9kIU_D1N4rQyAHo7oDQBq&ved=OCDEQ6AEwAg#v=onepage&q=modelo%20de%20codigo%20tributario%20para%20america%20latina%201967&f=true;); Página Visitada 19/02/2014

este es el hecho sea la “... circunstancia que determina el nacimiento de la obligación.”¹⁷⁰ En efecto, dentro del análisis que realizan, indican lo siguiente: “En efecto, la expresión hecho generador aceptada por la Comisión sin discrepancia entre sus miembros, no es de uso universal. También se emplean otras como “hecho imponible” - - de uso en varios países- -, “hecho gravable”, “hecho tributable”, “hecho gravado”, “presupuesto de hecho”, palabra ésta última concordante con la “fattispecie” del idioma italiano y el “tatbestand” del alemán; todas ellas son susceptibles de objeciones, a las que no escapa por cierto la elegida en el Proyecto.

Luego de analizar las distintas denominaciones, la Comisión se decidió por “hecho generador”. Estima que es la expresión que, por su amplia significación, se ajusta mejor a la situación que trata de configurarse; aparte de ser corriente en varios países, incluso latinoamericanos y prestigiada por autorizados tratadistas.”¹⁷¹

A continuación, se iniciara con la comparación de las legislaciones de los países a comparar, en cuanto a la manera de regular lo referente al hecho generador, pero es necesario antes, presentar la manera en la que el Modelo de Código Tributario lo hizo en su momento. Siendo de la siguiente manera:

“Concepto. Art. 37. El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

Ocurrencia. Art 38. Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

1º.) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden;

2º.) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Art. 40. El hecho generador en sí mismo puede estar condicionado; por ejemplo, en el caso de establecimiento de exoneraciones condicionadas al destino que ha de darse a

¹⁷⁰ Modelo de Código Tributario OEA/BID; Comisión Redactora. Dr. Guillani Fonrouge, Carlos M.; Dr. Gomes de Sousa, Rubens; Valdés Costa, Ramón. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos; Director Ejecutivo, Rapoport, Manuel; Washington, D.C. 1968. Segunda Edición.

¹⁷¹ Loc. Cit.

*determinado bien. En tal supuesto el Proyecto opta por considerar que dado lugar a aplicación de la ley tributaria general, prescindiendo de la fecha de cumplimiento de la condición.”*¹⁷²

4.1.1. Concepto

En cuanto al concepto de formación del hecho generador, la línea que las legislaciones comparadas guardan es constante, incluyendo algunas ciertas variantes, pero con el mismo fondo, respondiendo a qué se entiende por éste, como se establece, cual es el fin y el efecto principal que causa al momento de realizarse.

- Guatemala en el artículo 31 del Código Tributario indica lo siguiente, “*Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*”¹⁷³ como es apreciable, la legislación guatemalteca, tal como dentro del desarrollo de este trabajo se manifiesta, no hace distinción en cuanto a la forma de denominación, llamándole tanto hecho generador o hecho imponible, y proponiendo que su esencia es el de ser un presupuesto jurídico (una hipótesis sobre la cual se base un indicio de capacidad económica de algún acto realizado), que la forma en la que debe estar establecido es en ley, y no esta demás indicar que esta ley debe cumplir con los procedimientos legislativos acorde a lo que en materia constitucional se establece, tomando en cuenta los principios tributarios y usando la razón y los métodos de técnica legislativa acordes a la materia. Que sirve para tipificar el tributo, ya sea como impuesto, arbitrio o contribución especial dependiendo de la manera en que el hecho generador este configurado, indicando si la actividad es de carácter general y de beneficio para el Estado en conjunto, o a quien se esté destinando el monto, en el caso de los arbitrios que es a favor de las municipalidades, (como lo establece Guatemala el artículo 12 de su Código Tributario) del fin con el que se utilice o

¹⁷² Modelo de Código Tributario OEA/BID; Op. Cit.

¹⁷³ Decreto 6-91; Código Tributario de Guatemala; Congreso de la República de Guatemala.

en el caso de las contribuciones especiales si se describe que el monto es para algún beneficio directa y visible usualmente vinculado a obras públicas; encajando el tributo en alguna de esas tres casillas. Por último, el concepto manejado por Guatemala, establece el efecto principal que el hecho generador contiene en esencia al momento de su configuración, de manera completa y efectiva de la hipótesis interpuesta, siendo el nacimiento de la obligación del sujeto pasivo de la relación con el activo; en otras palabras, como antes se indico, es hasta este momento en el que se puede establecer la relación jurídico-tributaria, ya que por cuestión de temporalidad, el realizador del acto se obliga al cumplimiento de un pago en dinero a favor de la ente estatal.

En comparación con las demás legislaciones, la primera circunstancia en resaltar es el modo de denominación, El Salvador , Honduras, Nicaragua y Costa Rica lo denominan únicamente Hecho Generador, en tanto que España y Argentina simplemente como Hecho Imponible, y México únicamente como el supuesto de hecho. Aunque cabe resaltar que ni México ni Argentina dan una definición clara y concisa del Hecho Generador, sino simplemente elementos básicos con el cual lo regulan.

Luego de esta diferenciación, y dividiendo la legislación de cada país en particular, tomando a Guatemala como punto de referencia y la explicación dada de cómo puede interpretarse el concepto, se puede encontrar las diferencias o similitudes de cada país:

- En el caso de Honduras, en su Código Tributario, la definición que su legislación brinda es la siguiente, *“Artículo 39.- El hecho generador es el acto supuesto que, de acuerdo con la ley, tipifica el tributo o contribución, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”*¹⁷⁴ Tal y como se puede apreciar, en esta legislación se encaja al Hecho Generador, como acto o supuesto. Esto puede derivarse de dos factores fundamentales, el primero puede ser por el vocabulario que cada región utiliza, ya que aun siendo el idioma español la raíz, las diferentes acepciones que cada palabra posee pueden cambiar, incluso en las mismas regiones; la segunda variante puede que sea por la dirección en la que se entiende el concepto. Ejemplo de esto es el doctor Alveño Ovando, quien

¹⁷⁴ Código Tributario actualizado; Decreto 22-97; Congreso Nacional de la República de Honduras; <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf>; Página visitada 31/06/2013

siendo guatemalteco, también define al Hecho Generador como acto, indicando que *“Concibo, entonces, a la activación del supuesto jurídico-tributario como: el acto generador de naturaleza humana que hace realidad la hipótesis normativa produciendo consecuencias jurídicas, que consisten en el nacimiento de la obligación tributaria. A este acto puede denominársele acto jurídico generador, acto generador o acto imponible, tres denominaciones las considero como sinónimos.”*¹⁷⁵ Explicando que es de un acto y no de un hecho del cual se produce la obligación.

- El Salvador, en su Código Tributario, lo define de la siguiente manera, *“Artículo 58.- El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.”*¹⁷⁶ Y comparándolo con la legislación guatemalteca, la única diferencia, es no establecer la función que cumple, pero aunque no se establezca, es sabido que el hecho generador determina al tributo, y lo encasilla como antes ya se indico.
- Nicaragua en su Código Tributario, lo define así: *“Concepto. Artículo. 28. Hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”*¹⁷⁷
- Y por último, de los países centroamericanos, Costa Rica, en su Código de Normas y Procedimientos Tributarios por su parte estipula lo siguiente *“Artículo 31.- Concepto. El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”*¹⁷⁸ Conceptos que, aparte de la forma de denominarle, no presentan variación alguna con respecto al concepto legal guatemalteco.

¹⁷⁵ Alveño Ovando, Marco Aurelio. Op. Cit.; Página 102

¹⁷⁶ Código Tributario; Decreto 230; Asamblea Legislativa de El Salvador. <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario>; Página visitada 31/06/2013

¹⁷⁷ Código Tributario; LEY No. 562, Aprobado el 28 de Octubre del 2005; Asamblea Nacional De La República De Nicaragua. http://www.fta.gob.ni/index.php?option=com_content&view=article&id=54:codigo-tributario&catid=40:marco-legal&Itemid=48; Página visitada 31/06/2013

¹⁷⁸ Código De Normas Y Procedimientos Tributarios; Ley No. 4755; La Asamblea Legislativa De La República De Costa Rica; <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Ley/Codigo%20de%20Normas%20y%20Procedimientos%20Tributarios-Ley%204755.pdf>

- España, en su Ley General Tributaria, da el siguiente concepto, “Artículo 20. *Hecho imponible. 1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.*”¹⁷⁹ Dividido en dos, la primera contiene los mismos elementos de formación del concepto que Guatemala, pero la diferencia es que en la ley incluye el límite de alcance del Hecho Generador, estableciendo que el legislador, tiene la facultad de limitar el ámbito de acción del hecho. En el caso de Guatemala, esta limitante se encuentra a nivel constitucional pues se establece dentro del principio de legalidad.
- Argentina y México por su parte, tienen una manera particular de definirlo, puesto que no realizan una explicación limitada sino más bien amplia, expresando que dentro del hecho generador pueden regularse una variada gama de hechos.
- Argentina, en su Ley de Procedimientos Fiscales, indica que por hecho imponible se entiende lo siguiente: “*Artículo 2º — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.*”¹⁸⁰ Básicamente este país solo establece con pinceladas fuertes y a grandes rasgos lo que las demás legislaciones detallan pues en ésta solo indica que por hecho imponible se puede entender como cualquier acto, situación o relación económica que el contribuyente realice.

Particularmente, Argentina maneja una teoría distinta con respecto a las actividades que pueden dar surgimiento a una obligación, indicando que para establecer el momento en que se entiende por realizado el hecho generador, se tomarán en

¹⁷⁹ Ley 58-2003, Ley General Tributaria de España. http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.t2.html; Página visitada 31/06/2013

¹⁸⁰ Ley de Procedimientos Fiscales de Argentina; Decreto 821/98; <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>; Página visitada 31/06/2013

cuenta los “...actos, situaciones o relaciones económicas que efectivamente se realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...”; pero, para establecer que el acto realizado, su verdadero fin o lo que se *perseguía*, era una actividad económica debe existir un procedimiento para poder verificarlo, y podría entenderse que la Administración Tributaria de ese país, tiene esa facultad. Ejemplo de esto es en cuanto al delito de Simulación Fiscal. Pero la razón de esto es puede ser porque en Argentina, en cuanto a materia penal, utilizan la corriente finalista, corriente a la que objetivo principal es verificar la finalidad con la que el sujeto actuó. Y de verificarse que la verdadera naturaleza del acto realizado era el de ser una actividad de lucro, la Administración Tributaria tendría la facultad de actuar.

Pero, esta situación también se da ahora en Guatemala, puesto que según el Artículo 16 “A”, adicionado con de las reformas del Decreto 4-2012 de la Ley de Actualización Tributaria, del Congreso de la República de Guatemala, en el cual indica los casos en que se tendrá por realizada la Simulación Fiscal y facultando a la Administración Tributaria a verificar esas situaciones, indicando lo siguiente: “*La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o responsable sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda.*”¹⁸¹ Por lo que se puede apreciar que Guatemala también está adoptando esa corriente.

- México por su parte, en su Código Fiscal Federal, le identifica como “*las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes*”¹⁸² en el artículo sexto de su ordenamiento general tributario federal.

Como antes se indicaba, las descripciones dadas por estos países son amplias, no limitando la potestad de gravar hechos que el legislador considere como generador de riqueza y aptitud para aportar. Pero se puede concluir en que, reafirmando lo expuesto, para poder reconocer un hecho generador este debe contener en primer lugar una

¹⁸¹ Código Tributario; Decreto 6-91; Op. Cit.

¹⁸² Código Fiscal De La Federación; Congreso De Los Estados Unidos Mexicanos. Reforma Del 2011; <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>; Página visitada 31/06/2013

hipótesis de formación en la que se aprecie cual será el hecho o acto que dará vida al proceso tributario que “genera” la obligación, aparte de ser capaz de encajarse en algún tipo de tributo y la clara necesidad de establecerse en ley. Con el fin de generar ese sentido de certeza jurídica, con la que se puede desarrollar actividades sabiéndose de antemano las consecuencias que se pueden derivar.

4.1.2. Acaecimiento del hecho generador.

El tema del acaecimiento del hecho generador, o en otras palabras, según la legislación el momento en que ocurre el supuesto y produce efectos en el ámbito jurídico, es un tema de suma importancia, en donde el principal protagonista pasa a ser el elemento temporal del hecho, que como en el apartado doctrinario se estableció, es uno de los factores esenciales que dan vida y forma a la futura obligación, debido a que con base a éste y el devengo se puede definir a partir de qué punto es que el hecho realizado genera la obligación. Tanto Guatemala, Honduras El Salvador, Costa Rica y Nicaragua, coinciden en dividir los tipos de hechos que causan la obligación, separándolos en económicos y jurídicos. No así el caso de Argentina y México que hacen una simple acepción del momento en que se considere como devengado, y España que únicamente se limita a dar el concepto antes mencionado y luego en comparación con la legislación guatemalteca no desarrolla otro tema.

- Guatemala lo regula en el Código Tributario de la siguiente manera, indicando lo siguiente: *“Artículo 32. Acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos: 1. En los casos en que al presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y, 2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho*

que les es aplicable."¹⁸³ Para realizar la separación de los hechos materiales, y como esta legislación le determina, es necesario identificar el momento en que la ley indica que se considera perfeccionado el presupuesto, cuando sus circunstancias y elementos se produzcan conforme a la naturaleza del acto realizado. Es en este preciso momento en el que las divisiones o clasificaciones del presupuesto son visibles y como dependerá el surgimiento de la obligación de la clase de actos que el legislador grave, el momento de su aplicación y la facilidad con la que se les pueda determinar, siendo estos factores que influyan en la plena formación de la obligación. Por lo que para tomarse como un hecho o acto capaz de generar obligaciones, el hecho debe cumplir con esos pasos o momentos de formación en el caso de los hechos periódicos, y el único momento necesario, en el caso de los hechos instantáneos, o realizar esa acción genérica, amplia o una circunstancia muy específica. La cuestión básica para que se dé el acaecimiento, es que se cumpla con el desarrollo del hecho de forma normal, ya que de no ser así y no cubrir con todas las circunstancias en que debiere incurrir el hecho para tomarse como realizado a la perfección, no se produce la obligación. El segundo caso a analizar es cuando el presupuesto se basa en un acto o situación de carácter jurídico y a este respecto la ley establece que se tomará como perfeccionado en el momento en el que se constituya como hecho plenamente legal. Para que se constituya plenamente un acto jurídico, según la legislación de este país, no deberá haber recurso o remedio, procesal o administrativo en contra de la facultad establecida o cuando se cumplen todos los requerimientos que la ley indica para recaer sobre un estatus jurídico en particular. Ejemplo de una situación jurídica en la que un sujeto pueda encontrarse y esto acarrearle consecuencias tributarias es el ser declarado como heredero, y sobre la masa hereditaria pesen obligaciones de este tipo; el que es nombrado como heredero será el obligado al pago debido al hecho jurídico acaecido. Para continuar con la comparación se mostrarán las formas en que los demás países regulan esta situación, estableciendo las diferencias o similitudes que puedan contener.

¹⁸³ Código Tributario, Decreto 6-91.; Congreso de la República de Guatemala; Op. Cit.;

- Honduras, en su Código Tributario, lo legisla de la siguiente manera, *“Artículo 40.- El hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado: 1) En las situaciones de hecho, esto es, cuando la ley tributaria respectiva toma en cuenta preferentemente aspectos físicos o económicos, desde el momento en que se han cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponda; y, 2) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”*¹⁸⁴
- El Salvador, en su Código Tributario, de una manera muy parecida establece que: *“Ocurrencia del Hecho Generador. Artículo 59.- El hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado a todos sus efectos: a) Cuando la ley tributaria respectiva contempla preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas; y b) Cuando la ley tributaria respectiva atiende preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relación es jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.”*¹⁸⁵
- Y Costa Rica, en su Código De Normas Y Procedimientos Tributarios, de igual manera y sin cambios sustanciales lo legisla indicando lo siguiente: *“Artículo 32.- Momento en que ocurre el hecho generador. Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria, y existentes sus resultados: a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y b) En las situaciones jurídicas, desde el*

¹⁸⁴ Código Tributario actualizado; Decreto 22-97; Congreso Nacional de la Republica de Honduras; Op. Cit.

¹⁸⁵ Código Tributario; Decreto 230; Asamblea Legislativa de El Salvador. Op. Cit.

*momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”*¹⁸⁶

Notoriamente el concepto del momento en que acaecen tanto los hechos económicos como las circunstancias jurídicas es conteste en comparación con la forma de regular guatemalteca, ya que en los hechos materiales será cuando sus circunstancias naturales se cumplan y en el caso de la situación jurídica, será cuando conforme al derecho aplicable de cada país se tenga por plenamente constituido.

- Nicaragua, en su Código Tributario, por su parte sigue el plano de la explicación dada, regulado que: *“Ocurrencia. Artículo. 29. El hecho generador de la obligación tributaria se considera realizado: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado los actos o circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden; o 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas definitivamente de conformidad al derecho aplicable. El hecho generador se considerará ocurrido en el lugar donde se hayan realizado los actos, circunstancias o elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal, o donde se haya realizado el último de aquellos cuando hubieren acaecido en diferentes lugares o donde la ley considere que se han realizado.”*¹⁸⁷ Percibiéndose la misma línea de pensamiento, aunque con un poco más de amplitud, extendiendo la explicación un poco más en cuanto al elemento espacial en el caso de los hechos periódicos que se realizan en distintos lugares, indicando que se tomará como lugar para surtir efectos en el último en que se haya realizado el presupuesto formal.
- Argentina, en su Ley de Procedimientos Fiscales por su parte, dentro del artículo en el que se sustrajo el concepto se encuentra también el momento

¹⁸⁶ Código De Normas Y Procedimientos Tributarios; Ley No. 4755; La Asamblea Legislativa De La República De Costa Rica; Op. Cit.

¹⁸⁷ Código Tributario; Ley No. 562, Aprobado el 28 de Octubre del 2005; Asamblea Nacional De La República De Nicaragua. Op. Cit.

en el que se puede considerar como acaecido el hecho, indicado de esta manera en el artículo precedente, *“ARTICULO 2º — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.”*¹⁸⁸ dando a entender que la causa del supuesto ocurre cuando el contribuyente efectivamente realiza, persiga o establezca, el hecho, por lo que incluye las tres formas en las que podría surgir la obligación. Dos de estas son por medio de la autodeterminación o determinación del tributo, puesto que la “persecución” será por parte del Estado y el “establecimiento” por parte del sujeto pasivo, pero así mismo se da la posibilidad del surgimiento cuando se realiza el acto, situación que se dará cuando cumpla con los requisitos necesarios para tenerse por efectiva la formación del hecho.

- México, en su Código Fiscal Federal, define el acaecimiento de la siguiente manera: *“Artículo 6º. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”*¹⁸⁹ indicando que esta se causa conforme se realicen, ya es sabido que para “su realización” se necesita del conjunto de elementos para que surja la obligación. Ambos, tanto esta legislación como la Argentina no son limitativas a un ámbito en específico de formación y creación del hecho imponible, ya que por su situación política de división, por estados o provincias no pueden restringir el ámbito de aplicación, dando libertad a cada sector geopolítico de desarrollarse de la manera en que mejor le convenga.

¹⁸⁸ Ley de Procedimientos Fiscales de Argentina; Decreto 821/98; Op. Cit.

¹⁸⁹ Código Fiscal De La Federación; Congreso De Los Estados Unidos Mexicanos. Op. Cit.

4.1.3. Hecho generador condicionado.

Para dar paso al presente tema es necesario conocer una pequeña síntesis de lo que por condición se entiende. Siguiendo el precepto establecido en el Artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial en el que indica que para entender el sentido de las palabras de la norma se utilizara lo que el Diccionario de la Real Academia Española, el que define condición como: “*Índole, naturaleza o propiedad de las cosas. Natural, carácter o genio de las personas. Estado, situación especial en que se halla alguien o algo.*” Federico Piug Peña establece que la condición es, “... *aquella cuya eficacia depende de la realización o no de un acontecimiento futuro e incierto. Este acontecimiento futuro e incierto constituye la base del concepto tradicional de condición;*”¹⁹⁰ Esta definición pertenece al ámbito del derecho privado, pero encaja para poder entender un poco cual es la ruta que el legislador deseaba tomar.

Guatemala, en el Código Tributario, al regularlo, indica que aunque se establezca una condición en el acto realizado, esto no limita la generación de tributos aunque posteriormente el hecho sea declarado anulado por algún vicio, puesto que la intención de generar una riqueza se da, y eso es básicamente lo que el legislador guatemalteco pretende encontrar, y si bien es cierto el derecho tributario se entrelaza con otras ramas del derecho, esta representa su autonomía debido a su capacidad de gravar los actos y no necesariamente tomar en cuenta los efectos legales posteriores que estos tengan siempre que se cumplan con los requisitos necesarios para hacer nacer la obligación. Ejemplo de esto es el artículo que establece la forma en que se genera la obligación si el acto está condicionado, estableciendo lo siguiente: “*Artículo 16. Ocurrencia del hecho generador condicionado. La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador; o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar éstos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los*

¹⁹⁰ Piug Peña, Federico. *Compendio de derecho civil español; Segunda edición Tomo tres; España, 1972; Editorial Arazandi.*

*resultados propios del presupuesto de hecho legal y no se trate de tributos documentarios.”*¹⁹¹

En cuanto a la regulación de los actos y negocios condicionados, de los siete países comparados, únicamente cuatro regulan este tema, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

4.1.3.a. Hecho generador fuera un acto o negocio jurídico

- Guatemala lo regula en el Código Tributario así: *“ARTICULO 33. Acto jurídico condicionado. Si el hecho generador fuera un acto o negocio jurídico condicionado, producirá efectos tributarios: 1. Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria. 2. Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva.”*¹⁹² Dividiendo por la clase de condición la forma en la que surtirá los efectos tributarias, pudiendo causarlos desde la formación del hecho, hasta el momento en que se cumple la condición en el caso de las condiciones resolutorias y desde el momento en que se cumpla la condición en adelante si la condición es suspensiva.
- Honduras en su Código Tributario lo define así *“Artículo 41.- Si el hecho generador fuere un acto jurídico condicionado, se le considerar perfeccionado: 1) En el momento de su celebración, si la condición fuere resolutoria: y, 2) Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva. En caso de duda se entender que la condición es resolutoria.”*¹⁹³ Esta última frase es coincidente en las otras dos legislaciones, por lo que se hará un análisis final de las legislaciones comparadas.

¹⁹¹ Código Tributario; Decreto 6-91; Congreso de la República de Guatemala; Op. Cit.

¹⁹² Loc. Cit.

¹⁹³ Código Tributario actualizado; Decreto 22-97; Congreso Nacional de la Republica de Honduras; Op. Cit

- Nicaragua en su Código Tributario establece que *“Caso Especial Artículo. 30. Si el hecho generador fuere un acto jurídico condicionado, se le considerará perfeccionado: 1. Si la condición fuere resolutoria, en el momento de la celebración del acto; y, 2. Si la condición fuere suspensiva, al producirse ésta. En caso de duda, se entenderá que la condición es resolutoria.”*¹⁹⁴
- Y por su parte Costa Rica en su Código De Normas Y Procedimientos Tributarios sin cambios sustanciales más que el párrafo de la forma de resolver la controversia de qué tipo de condición será en caso de duda. Indicando en su legislación lo siguiente, *“Artículo 33.- Actos jurídicos condicionados. Si el hecho generador de la obligación tributaria es un acto jurídico condicionado, se le debe considerar perfeccionado: a) En el momento de su celebración, si la condición es resolutoria; y b) Al producirse la condición, si ésta es suspensiva. En caso de duda se debe entender que la condición es resolutoria.”*¹⁹⁵

Contestes junto con Guatemala en el apartado de los momentos en los que se producen los efectos jurídicos, dependiendo del tipo de condición, con la pequeña pero a su vez enorme diferencia que en estas legislaciones, se establece la manera de resolver, en caso de duda, acerca de qué tipo de condición será, optar por que la condición sea resolutoria y que por lo tanto surtirá efectos desde su formación. Esta regulación de cómo interpretar una condición puede tenerse por beneficiosa para el sujeto pasivo, pero aun mas para la entidad fiscal, puesto que si bien el saber cómo interpretar la condición, en caso de dudar qué tipo de condición sea, puede traerle un beneficio al contribuyente, pues se evita el tener que incurrir en otros medios para poder descifrarle, será aun mas para el Estado quien de cualquier manera empezará a percibir una erogación económica, desde el momento en que se realiza el acto o negocio, no teniendo que esperar el cumplimiento de ninguna condición. Situación que puede ser percibida como un ajuste en la balanza de igualdad entre el contribuyente y el Estado, y bien es sabido, que mucho influye en el deseo de inversión cuando se ve

¹⁹⁴ Código Tributario; Ley No. 562, Aprobado el 28 de Octubre del 2005; Asamblea Nacional De La República De Nicaragua. Op.

Cit

¹⁹⁵ Código De Normas Y Procedimientos Tributarios; Ley No. 4755; La Asamblea Legislativa De La República De Costa Rica; Op.
Cit

que las leyes apoyan más al Estado y que la división de poderes no es tal como se espera.

4.1.3.b. Hecho generador condicionado por ley.

En el mismo tema, pero considerando las condiciones que la ley puede establecer, y las repercusiones que trae en el ámbito tributario, solamente Guatemala Nicaragua y Costa Rica lo desarrollan.

- Guatemala le define en el Código Tributario indicando lo siguiente, *“Artículo 34. Hecho generador condicionado. Sí el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo anterior.”*¹⁹⁶ Atendiendo a lo que el artículo de los actos y negocios, estableciendo que en los casos en que la ley establezca una condición, actuaran de la misma manera si la condición es resolutoria, desde el momento de su formación y si es suspensiva hasta el cumplimiento de la condición.
- Por su parte Nicaragua, en su Código Tributario, lo regula de la siguiente manera: *“Artículo. 29. Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se considerará perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de su condición.”*¹⁹⁷
- Y Costa Rica en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de manera muy semejante a la que Nicaragua lo regula, establece que: *“Artículo 34.- Hecho generador condicionado. Si el hecho generador de la obligación tributaria está condicionado por la ley, se debe considerar perfeccionado en el momento de su acaecimiento y no en el del cumplimiento de la condición.”*¹⁹⁸

¹⁹⁶ Código Tributario; Decreto 6-91; Congreso de la República de Guatemala. Op. Cit

¹⁹⁷ Código Tributario; Ley No. 562, Aprobado el 28 de Octubre del 2005; Asamblea Nacional De La República De Nicaragua. Op.

Cit

¹⁹⁸ Código De Normas Y Procedimientos Tributarios; Ley No. 4755; La Asamblea Legislativa De La República De Costa Rica; Op. Cit

Como se puede notar en este punto las legislaciones de Costa Rica y Nicaragua, difieren en la forma de interpretar el momento en que deberá surtir efectos los hechos legales condicionados, puesto que Nicaragua y Costa Rica dan a entender que será desde el momento de su acaecimiento, en otras palabras desde que se conforma el hecho, y no cuando se cumple la condición, como Guatemala que establece que dependiendo de la forma de condición que se establezca así será el momento en que surjan los efectos.

4.2 El hecho generador guatemalteco, comparado con los Códigos Tributarios anteriores.

Realizando una comparación de la forma de regulación del hecho generador en Guatemala, en el transcurrir histórico de su legislación, este País ha tenido solo dos Códigos Tributarios. En la reseña histórica realizada por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, se resalta lo siguiente *“Como parte de la reorganización administrativa que emprendió el gobierno, el 15 de septiembre de 1881 se decretó el primer Código Fiscal de Guatemala (Decreto 263). Este cuerpo legal tenía como propósito consignar disposiciones “adaptables al desarrollo de los intereses económicos del país, a la buena administración de las rentas públicas y a la seguridad de los derechos del erario.”*¹⁹⁹ Pero luego de éste y por la necesidad de crear un código que se adaptara a los principios tributarios, principalmente el principio de legalidad, y debido a los cambios políticos y sociales existentes en esa época, se crea el Código Tributario, Decreto 6-91, a raíz, como anteriormente se menciono, del movimiento codificador que surge en América Latina en los años sesenta.

En comparación, con referencia al hecho generador y la manera de regularlo, el Código Tributario de 1881²⁰⁰, Decreto 263, éste, no define al hecho generador, tampoco el momento en que se entiende por acaecido, ni tampoco realiza ninguna regulación de

¹⁹⁹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales; *Historia de la tributación en Guatemala (desde los Mayas hasta la actualidad)*; Guatemala, 2007; Página 106; http://www.mineco.gob.gt/Presentacion/mineco/analisis/HISTORIA%20TRIBUTACI%C3%93N%20EN%20GUATEMALA_.pdf; página visitada 23/10/2013

²⁰⁰ Código Fiscal de la Republica de Guatemala de 1881; Vigente a partir del 15 de septiembre de 1881 <http://archive.org/stream/codigofiscaldel00fallgoog#page/n214/mode/2up>; Página visitada 31/06/2013

carácter general sobre lo que por cada figura jurídica debía entenderse, puesto que lo único que regulaba, eran los actos, o situaciones específicas de daban el nacimiento a la obligación tributaria. Luego con la regulación del Decreto 6-91, y tal y como antes se estableció, este regula las acepciones generales del concepto, momento de acaecimiento y situaciones alternas del hecho generador, dando así cumplimiento a las estipulaciones que la Constitución Política de la República de Guatemala manda, con el fin de generar en los ciudadanos un ambiente de seguridad social y jurídica.

CAPITULO 5

Presentación, Análisis y Discusión de resultados.

5.1 Presentación

Para la realización de la esta investigación se realizó una compilación de textos doctrinarios para poder desarrollar el tema de una manera amplia, con el objetivo de presentar con detalle, y mostrando un panorama más amplio de lo que por hecho imponible se entiende, de igual manera poder identificar los componentes, características y efectos que de esta figura jurídica. De igual manera se utilizaron dos cuadros de cotejo, con el fin de poder verificar la manera en la que Guatemala regula el hecho generador o hecho imponible, y compararlo con los países de Centroamérica, México, Argentina y España. De lo cual se pudo establecer que

5.2 Análisis

Al realizar un análisis de lo que por hecho generador, debe entenderse, se pueden distinguir dos situaciones. La principal es que el hecho generador sirve como precedente al nacimiento de la obligación tributaria, materializándose al momento de realizar todos los actos que se especifican en esa hipótesis. Siendo esto último la segunda situación que se puede verificar del hecho generador. El ser una hipótesis materializable, con la cual el contribuyente tiene la certeza jurídica de que actos de los cuales realice serán gravados, porque así lo establece la ley.

Otro de los puntos fundamentales que se debe tomar en cuenta es que el legislador, al momento de crear un nuevo hecho generador, debe armonizar las leyes en materia tributaria y tener en claro los principios que rigen esta materia, para no exceder los límites que ya la Constitución Política de la República de Guatemala establece; y de no encontrar armonía en las normas ya establecidas debe derogar aquellas sobre las cuales pese un mismo hecho generador. Esto conlleva a que el legislador respete los límites constitucionales, para su creación y al mismo tiempo, que verifique la existencia del lucro inmerso en el hecho que pretende grabar.

Pero para lograr que estos principios estén contenidos de manera correcta en la ley es necesario que el legislador tome en cuenta la técnica legislativa apropiada para elaborar las normas, ya que de lo contrario podría contravenir el orden jurídico y constitucional, y afectar a la sociedad. Aunque en materia tributaria en el procedimiento de formación y creación del hecho generador el legislador tiene la facultad de crear un nuevo tributo a partir de actividades sobre las que considere apropiadas para poder captar los recursos necesarios para el Estado, debe tener muy en cuenta que el hecho generador no puede surgir de una norma que se le asemeje; no puede aparejarse un hecho a una norma por el simple hecho de contener ciertas similitudes, ya que de lo contrario no cumpliría con esta técnica apropiada de formación del tributo y contravendría con los principios fundamentales.

Pero para entender mejor al hecho imponible es necesario indicar que este debe comprender con dos características básicas. Primero, debe ser un hecho, capaz de generar efectos jurídicos. Y segundo el hecho de haber realizado una actividad que le genere un lucro, para quien se considere obligado al pago.

Pero en sí, un concepto sobre el cual se funde la realidad del hecho generador podría ser, la explicación lógica y clara de la hipótesis o supuesto de hecho que necesariamente está tipificado en la ley la cual debe previamente contener una verificación del elemento económico, ya que esa hipótesis dada, necesariamente debe conllevar en su surgimiento algún lucro, pues de lo contrario violentaría la Constitución y los principios. Así mismo debe contener dentro de sí elementos con los cuales puede brindar un panorama bien estructurado de la composición del hecho que generara la obligación. Estos elementos son el elemento subjetivo, el elemento material, el elemento temporal, el elemento espacial, y por último, aunque controvertida su participación, los parámetros bajo los cuales el contribuyente puede calcular el monto a pagar, conformado por la base imponible y el tipo impositivo, considerados como el elemento cuantificante. El no contar con estos elementos contraviene esencialmente los principios de legalidad y seguridad jurídica, porque el contribuyente se queda en el limbo, sin tener certeza de que lo que está haciendo, en donde lo hace o en qué momento lo hace le genere o no una obligación, un gravamen, una carga tributaria.

Uno de los puntos sobre los que se ha generado cierto grado de controversia, es en la manera de su denominación, puesto que en ciertas legislaciones se le denomina como hecho generador, en otras como hecho imponible y en algunas otras como presupuesto del hecho. Pero es necesario indicar que la diferencia de denominación que exista, no influye en fondo del tema que se está desarrollando, ya que todas estas denominaciones, pueden aducírseles el ser la, explicación lógica y clara, establecida en la ley, el cual contiene los actos que tengan fines económicos, gravables. Fungiendo como supuestos legales, que, al ser realizados, dan vida a la obligación jurídico-tributaria.

En cuanto a su naturaleza existen dos posturas dominantes, la de ser un hecho económico y la de ser un hecho jurídico, siendo la segunda la más acertada. Ya que su finalidad es la de crear efectos en el ámbito del mundo jurídico. Por lo tanto, el ser un simple hecho económico, no generaría esos efectos que la ley pretende. En cambio un hecho jurídico, por estar establecido en la ley, al comprobarse el cumplimiento de los supuestos, si crea una obligación materializada y perceptible y afecta al cobro por parte del sujeto activo. Con lo anterior establecido, no se desvincula el elemento económico que debe evidenciar el hecho generador, pero como se indica, este es un elemento, y no la naturaleza del hecho generador.

El hecho generador puede clasificarse según la forma en la que este establecido y como este produzca los efectos.

- Por la clase de actos que el legislador grava.
- Por el momento de su aplicación.
- Por la facilidad en determinarlos.

La creación o no de un hecho generador sobre una actividad económica puede crear distintos efectos los que pueden ser apreciados a distintos niveles y con diferentes enfoques. Estos enfoques pueden ser jurídicos, económicos, sociales y políticos.

Los efectos jurídicos, que es a los cual se dedica el presente estudio, doctrinalmente se reconocen dos, los cuales son el surgimiento de la obligación, la cual se genera cuando se cumplen todos los requisitos legales que se establecen en el hecho generador, y el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, siendo esta la que da paso a que se pueda plasmar en la vida jurídica el poder coactivo del Estado, lo cual permite a este hacer

efectivo el cobro, o ajuste en caso el contribuyente no haya realizado la determinación correcta, o no cumpla con la obligación de pago, en el periodo que también estipula para lo mismo.

Los efectos sociales y políticos pueden impactar de diversas maneras en la sociedad, dependiendo de qué hecho generador se pretende regular. Ya que pueden ser actividades que se pretendan desincentivar, lo cual conllevaría que esa actividad en particular se grave, lo cual se puede ligar al efecto político, si lo que se pretende es lanzar una imagen o corriente ideológica que sigue el Gobierno, pero dependiendo de la actividad pueda que la sociedad rechace o avale esa actitud tomada por el Estado. O por el contrario, actividades que el legislador pretende fomentar e incluir dentro de la sociedad, con lo cual, para impulsar determinada actividad, conveniente tanto política como socialmente, implementa un hecho generador.

En cuanto a los económicos, dependiendo del hecho que trata de gravar, o en el momento en que se impone el gravamen, puede influir seriamente en las alzas de los precios que usualmente recaen sobre el consumidor final (y no necesariamente tienen que ver con el Impuesto Sobre la Renta), esto debido a que quien realiza cualquier actividad de lucro, ese será su principal objetivo, el lucrar, por lo que al verse este afectado en alguna manera, por los gravámenes que el Estado imponga, se verá obligado a elevar el precio de manera que las ganancias que se perciban, sigan siendo las mismas. Y esto no tiene que estar enfocado a que quien realiza esa actividad desee solo ganar más con sus actividades, sino por el hecho de que los costos que le genera realizar la actividad, se mantienen, por lo que esta actitud Estatal, le empuja a elevar los precios, lo que genera un efecto en cadena, ya que al imponerse una carga tributaria por la realización de determinada actividad, en la que puede o no generar un lucro, pero que si es necesaria para el desarrollo general de la actividad, se elevan consecuentemente los costos de producción, se obliga a que los productos o servicios reflejen un aumento, para poder satisfacer esa obligación tributaria que se impone, lo cual produce dos efectos simultáneos. En primer lugar, a aquel que necesite ese producto o servicio, se le afecta de manera directa en su economía, lo que no permite que adquiera otros productos o servicios que puedan tomarse como necesarios, mas no indispensables. Y por otro lado, a quien desee adquirir determinado producto o

servicio, no lo adquirirá o preferirá otro, o su equivalente, que no tenga un precio tan elevado, lo que afecta en la competitividad y afianza los monopolios, puesto que quien tenga más recursos, podrá salir avante, puesto que puede mantener los precios, sin que se vea tan afectado, desechando a la competencia por completo.

Por eso es necesario que el legislador verifique se cumpla con los requisitos legales y constitucionales para la creación de hechos generadores, y que por supuesto, estos traigan apegada una actividad de lucro global y no distintas actividades que en conjunto sirvan para lograr ese fin económico, o que sean etapas necesarias para lograr un fin de lucro. Ya que de lo contrario, el hecho generador, gravaría el mismo hecho.

Y es aquí en donde se encuentra el fundamento del por qué, al hecho generador no se le llama acto generador, como algunos autores indican que debería llamársele. Puesto que si bien es cierto, para que se verifique un fin de lucro, es necesario un acto en donde se refleje la voluntad de la persona de lucrar, no necesariamente es en un acto en el que se lograra ese lucro, en la mayoría de ocasiones es necesario un conjunto de actos voluntarios, llegar a cumplir ese hecho, o podría identificársele también como esa circunstancia en la que al finalizar un conjunto de actos con un fin de lucro, ese lucro se logra. Y por eso es un hecho, porque no depende de la voluntad de la persona el lucrar, puesto que allí, ya se vinculan muchos factores externos o ajenos a la voluntad de quien pretenda lucrar; porque en la actividad económica el lucro si es un hecho futuro e incierto. Por lo tanto el hecho generador de la obligación tributaria, debería gravar únicamente esas actividades en conjunto, que generan un lucro perceptible y no actos aislados en los que pueden ser lucrativos o no, dependiendo del fin con que se realicen.

5.3 Discusión de resultados

Comparando la doctrina como la forma de legislar al hecho generador como se pudo concluir en la etapa de comparación del tributo, es evidente que para los países comparados es necesario que dentro de su regulación se especifiquen algunos componentes importantes que este concepto debe contener; en primer lugar identifica

que es una hipótesis de formación en la que se aprecie cual será el hecho o acto que dará vida al proceso tributario que “genera” la obligación; como segundo elemento al identificarle este debe ser capaz de encajarse en algún tipo de tributo; en tercer lugar y en cumplimiento del principio de legalidad se establece la necesidad de establecerse en ley. También se indica cual será el efecto del hecho generador, siendo este el crear una obligación de pago, por parte de quien realice el acto gravado.

Pero en ninguna legislación, dentro del concepto brindado en los códigos tributarios, los demás elementos, de formación que este debe contener, aparte del objetivo que, de forma difusa, se establece, siendo estos, el elemento subjetivo, indicando que el sujeto activo siempre será aquel al que la ley le faculte para realizar el cobro y que el sujeto pasivo será quien realice el hecho en la forma y modo que la ley establece. El elemento temporal, que será el momento en que la ley indique cuando se tiene por perfectamente realizado el hecho; el espacial, que será el lugar o territorio en el cual el Estado tiene la potestad para perseguir un hecho si es realizado, y por último el elemento cuantificante, especificándose los factores de cálculo para establecer cuál será el cobro. Justo de esta manera, estipulándose solo en concepto, para que el ciudadano sepa cómo se conforma el hecho generador.

En cuanto a la forma en la que se entiende por acaecido el hecho, este en el caso de Guatemala está bien definido, puesto que indica que se considera generada la obligación cuando las circunstancias y elementos necesarios se cumplen, por lo que abarca de manera completa las situaciones en las que debe incurrir el hecho y los elementos por los que debe transitar, ya que de lo contrario el hecho no surtiría los efectos necesarios y la obligación no nacería.

Y por último los hechos generadores condicionados, los cuales como se estableció son una rama de la clasificación por la facilidad o en este caso la dificultad de determinarlo, debido a las etapas que se den cumplir, antes de tenerse por generada la obligación, dependiendo de la forma en la que se establezca la condición, siendo suspensiva o resolutoria, cuando esta condición provenga de un negocio jurídico. Pero cuando proviene de la ley, solo Guatemala considera el tipo de condición para aplicar el

momento en que se tenga generada la obligación, teniendo en cuenta el momento en que se cumpla la condición, puesto que los demás países solo regulan el nacimiento de la obligación desde el momento en que se forma el hecho y no cuando la condición se cumpla. Pero estos contienen una distorsión del momento real, puesto que el acaecimiento debe ser considerado cuando se cumplan todas las circunstancias, y la condición es una de estas circunstancias que se deben cumplir por lo que de igual manera el verdadero momento del acaecimiento de la obligación siempre será, en el caso de los hechos generadores condicionados por ley, cuando la condición se cumpla. Por lo que al hacer la comparación del cuadro de cotejo, resalta la similitud que, tanto Guatemala como el resto de los países centroamericanos analizados, contienen en materia de concepto y desarrollo del hecho generador. Los factores que inciden en este aspecto pueden ser tan variados como diversas las causas que producen esta situación. La principal, por supuesto, es que los Estados sobre los que se analizó su legislación, son parte de la Organización de los Estados Americanos, y las bases de esta manera de legislarlo se encuentran en el Modelo de Código Tributario de la OEA/BID, claro con la excepción de España pero cabe recordar que como doctrina, este Modelo ha sido aceptado en Europa también. Pero cabe resaltar que tanto España, Argentina y México regulan en su ordenamiento jurídico este tema de una manera muy amplia, y con cierta razón, puesto que por el principio de legalidad, el Estado está sujeto a lo que la ley establece, lo más conveniente es dejar una regulación de manera amplia, sin dejar brechas muy estrechas con el objeto de tener amplitud para desarrollar su ordenamiento; pero también otro factor muy importante es que la forma de organización de estos Estados es federal, y cada Estado que lo conforma, o Provincia, tiene cierta autonomía en cuanto a su normativa interna, por lo que existe un Código Tributario Federal o “general” con aplicación para toda la Federación, pero internamente cada Estado que le conforma tiene su propio ordenamiento jurídico, siguiendo lo que la norma de aplicación general indique.

Otra de las circunstancias, en el caso de Centro América, puede ser por la cercanía que estos países tienen entre sí; pero es sumamente curioso el componente idéntico que manejan estas legislaciones. Otra de las hipótesis pudiese ser la circunstancia de nuestro apego aun con España ya sea por razones culturales de ejemplo a seguir,

debido al arraigo innegable que existe debido a la conquista, o por verificar que en realidad ha sido un sistema funcional, pues es evidente que es el Estado con el que más similitud guardan las legislaciones comparadas. En realidad este apego no se puede ocultar, pues no solo en materia tributaria, o incluso en materia de derecho se limita, ya que los estados conquistados por el Reino español mantienen aun, luego de la conquista, hasta cierto punto con relación a su desarrollo cotidiano. El tercer factor el cual puede ser aun más determinante en la formación de la legislación tan similar, puede devenir de los intentos reiterados de buscar la unificación de la región centroamericana, iniciando con el Sistema de Integración Centroamericano o SICA en sus siglas creado a finales de mil novecientos noventa y uno, sustituyendo a la Organización de los Estados Centroamericanos, creada en la época de los cincuentas con la firma de la Carta de San Salvador, creando a su vez a la que como indican “... *jugó un papel importantísimo en el proceso de integración Centroamericana, al lograr que se sometieran a discusión intensa en las distintas sociedades y círculos gubernamentales de la región, temas tales como la unificación de las señales de tránsito, de los programas educativos (cuya máxima expresión fueron los libros de texto ODECA-ROCAP), de los procesos aduanales, de las políticas culturales y del Convenio sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de Integración, y del Tratado Multilateral de Libre Comercio e Integración Económica Centroamericana (Tegucigalpa 1958) antecedentes directos del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.*²⁰¹, este sistema de integración se conformo con distintos fines como, consolidar la democracia en estos países, alcanzar un desarrollo pleno y regional, pero también “*Alcanzar una unión económica y fortalecer el Sistema financiero Centroamericano. Fortalecer la región como bloque económico para insertarlo exitosamente en la economía internacional.*”²⁰² Ejemplo de los avances de esta entidad es la conformación de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), que vela por el cumplimiento del Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana -Protocolo de Guatemala- que a su vez pretende también esa integración en materia económica. O el COSEFIN, que

²⁰¹ Sistema de Integración Centroamericana; Reseña Histórica; http://www.sica.int/sica/resena_sica.aspx?IdEnt=401&Idm=1&IdmStyle=1; Pagina Visitada 22/10/2013

²⁰² Sistema de Integración Centroamericana; Propósitos del SICA <http://www.sica.int/sica/propositos.aspx?IdEnt=401>; Pagina Visitada 22/10/2013

es el foro permanente de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana, el cual como esta entidad explica se dedica a “... *discutir consistentemente temas asociados a la información, armonización, convergencia, desarrollo y coordinación de políticas fiscales.*”²⁰³ Lo cual también conlleva a tener una corriente muy parecida aplicada a ordenamientos jurídicos internos muy similares.

En cuanto a los resultados obtenidos del cuadro de cotejo del los Códigos Tributarios en Guatemala, se puede establecer que no hay un parámetro de comparación, puesto que el Código Fiscal de Guatemala de 1881 (Decreto 263), no contiene ninguno de los conceptos establecidos acerca del hecho generador, que si son incluidos en el Código Tributario actual del Decreto 6-91, por lo que no se puede establecer ninguna conexión ni comparación, puesto que no existe un Código anterior que regule estos conceptos.

²⁰³ Ministerio de Finanzas Publicas; COSEFIN <http://www.minfin.gob.gt/index.php/deuda-publica/doctos-e-info-financieros/participacion-internacional/cosefin>; Página visitada 22/10/2013

CONCLUSIONES

En el análisis realizado en el presente trabajo con respecto al hecho generador o hecho imponible, desde un punto de vista general, se puede llegar a las siguientes conclusiones.

- La denominación dada por las distintas legislaciones y autores doctrinarios, así como la dualidad de denominación dada por la legislación guatemalteca de hecho generador o hecho imponible, es en fondo la misma, por lo que no hay distinción alguna en la manera de denominarle, ni se producen efectos distintos con cada una.
- La naturaleza jurídica del hecho generador es ser un hecho jurídico económico, como consecuencia de su carácter de obligación legal.
- En base al cumplimiento de los mandatos constitucionales, y principalmente por el principio de legalidad tributaria, el hecho generador debe estar establecido en una ley y adaptarse plenamente a los demás principios tributarios.
- El legislador, para establecer un hecho generador de manera lógica, entendible y congruente con el resto del ordenamiento jurídico al cual planea incluirlo, debe utilizar la técnica legislativa apropiada, con el fin de generar certeza y confianza en el contribuyente.
- El legislador, en cumplimiento de los principios constitucionales, únicamente puede gravar hechos que al realizarse contengan un fin económico.
- El hecho generador, está constituido por elementos necesarios para que su entendimiento y aplicación, sea completa. Estos elementos son el objetivo, el subjetivo, el temporal, el espacial y por último, aunque siendo controvertida su

participación como elemento, el cuantificante, el cual al parecer del autor sí debe ser incluido como tal.

- Debido a la naturaleza legal del hecho generador no es posible que este surja por medio de analogía, ya que de lo contrario se incurriría en inconstitucionalidades.
- El objetivo del hecho generador es el de gravar hechos económicos y el efecto es el de crear una obligación cuando se cumplen con todas las condiciones necesarias establecidos en ley.
- Es por medio de surgimiento de la obligación que se le da paso al nacimiento de la relación jurídico-tributaria.
- En comparación con las legislaciones centroamericana y española, Guatemala guarda una similitud, con estas en la manera de desarrollarle. No así con México y Argentina. Aunque en la definición todas las legislaciones son contestes en cuanto a la forma de interpretación.
- En Guatemala el primer y único antecedente que existe sobre legislación del hecho generador es el Código Tributario Decreto 6-91, el cual en este tema no ha sido reformado, lo que evidencia que no ha existido ningún avance al respecto.

RECOMENDACIONES

- Con el fin de fortalecer la economía de la República de Guatemala, es necesario que el legislador al momento de crear un hecho generador de la obligación tributaria, tome en cuenta para gravar, únicamente esas actividades en conjunto, que generan un lucro perceptible y no actos aislados que no necesariamente contengan un lucro en su realización.
- Es necesario que el legislador al momento de utilizar esa autonomía de selección de hechos para generar de ellos obligaciones tributarias, que la ley le otorga por el principio de legalidad, tome en cuenta el impacto político, social, económico y jurídico que esto puede conllevar, poniendo en la balanza el beneficio social que se pueda obtener en contraposición del detrimento económico que los ciudadanos deben soportar.
- Con el fin de consolidar la unificación legislativa a nivel centroamericano en materia tributaria, y con el objeto de crear uniformidad legal, para generar en los centroamericanos un estatus de confianza al momento de realizar actos económicos, que les convierta en sujetos pasivos de alguna relación tributaria, se analiza la posibilidad de crear un código tributario común aplicable a toda la región centroamericana.

REFERENCIAS

1. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- 1.1 Alonso González, Luis Manuel – Casanellas Chuecos, Montserrat – Tovillas Morán, José María; *Temas prácticos de derecho tributario*; España; Director, Miguel Ángel Collado Yurrita; Editorial Atelier; 2010
- 1.2 Altamirano Catalán, Marco y Felipe Muñoz Benavente. “*Derecho tributario parte general*”. Chile. Editorial legal publishing. 2006.
- 1.3 Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala, Ediciones de Pereira. 2013.
- 1.4 Asamblea Nacional Constituyente. “*Constitución Política de la República de Guatemala*” y sus reformas. 1985.
- 1.5 Blanco Ramos, Ignacio; *Derecho tributario, parte general y legislación española*; España; Editorial Ariel; 1973
- 1.6 Calvo Ortega, R.; *Curso de derecho financiero I, Derecho Tributario parte general*; España; Editorial Civitas; 1982;
- 1.7 Castillo González, Jorge Mario; “*Constitución Política de la República de Guatemala, Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad*”; Guatemala; Impresiones Gráficas de Guatemala. 2003. Quinta edición.
- 1.8 Compañ, María del Carmen; *Colección Panorama del Derecho Mexicano; Derecho Financiero*; México; Mcgraw-Hill Interamericana Editores, S. A. De C. V; Coordinadora, Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz; 1997;
- 1.9 Chicas Hernández, Raúl Antonio; *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*; Guatemala, Editorial de la Universidad de San Carlos de Guatemala.; 2000;
- 1.10 De la Garza, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; México; 28ª. Edición; Editorial Porrúa; 2008
- 1.11 Falcao, Amilcar de Araujo; *El hecho generador de la obligación tributaria*; Argentina; Editorial Depalma; 1964;

- 1.12 Franco, Gabriel. *“Principios de hacienda pública”*. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1967.
- 1.13 García Vizcaíno, Catalina; *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas Tomo I Parte General*; Buenos Aires, Argentina; Ediciones Depalma; 1999;
- 1.14 Guiliani Fonrouge; Carlos M.; *Derecho Financiero, Volumen I*; Argentina; 4ª Edición; Editorial Depalma; Versión actualizada por: Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén Oscar; 1987;
- 1.15 Jarach, Dino; *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*; Buenos Aires Argentina; tercera edición; Abeledo-Perrot S.A. Editorial, La Salle; 1999
- 1.16 Jarach, Dino; *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*; Buenos Aires Argentina. Abeledo-Perrot S.A. Tercera edición segunda reimpresión. Editorial, La Salle; 1999;
- 1.17 Jiménez González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*. México, Cuarta Edición, segunda reimpresión. Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V.; 1998.
- 1.18 Lara Berrios, Bernardo. *Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Editorial Instituto de Estudios Fiscales. 2001.
- 1.19 Luqui, Juan Carlos. *“Derecho Constitucional tributario”*. Argentina. Ediciones Depalma. 1993.
- 1.20 Martín, José María. *“Principios del derecho tributario argentino”*. Buenos Aires. Ediciones contabilidad moderna. 1978.
- 1.21 Martín, José María - Rodríguez Usé, Guillermo F.; *Derecho tributario general*; Argentina; Ediciones Depalma; 2ª edición; 1995.
- 1.22 Monterroso Velásquez Gladys Elizabeth; *Fundamentos Tributarios, Sistema Tributario de de la República de Guatemala*. 2ª edición; Guatemala; 2007;
- 1.23 Pérez de Ayala, Jose Luis y González, Eusebio; *Curso de derecho Tributario, Tomo I*; España; 2ª Edición; Editorial de Derecho Reunidas S.A.;
- 1.24 Pérez Royo, Fernando; *Derecho financiero y tributario, parte general*; España; Novena edición; Editorial Civitas; 1999

- 1.25 Piug Peña, Federico. *Compendio de derecho civil español; Segunda edición Tomo tres; España, 1972; Editorial Arazandi.*
- 1.26 Plazas Vega, Mauricio A. "*Derecho de la hacienda pública y derecho tributario.*" Tomo I. Bogotá, Colombia. Editorial Temis, S.A. 2006. Segunda edición.
- 1.27 Porras y López, Armando; *Derecho fiscal (aspectos jurídicos y contables): obra escrita de acuerdo a las últimas reformas fiscales;* México, D.F.; Manuel Porrúa. 1977
- 1.28 Rodríguez Lobato, Raúl; *Derecho Fiscal;* México; Segunda edición; Editor, Leonel Pereznieto Castro; Editorial Harla S.A. de C.V.; 1986
- 1.29 Saccone, Mario Augusto; *Manual de Derecho Tributario; Argentina;* Editorial La Ley S.A.; 2002
- 1.30 Spisso, Rodolfo R. "*Derecho Constitucional tributario*" Argentina. LexisNexis Argentina. S.A. 2007. Tercera edición.
- 1.31 Tarantino, Jacinto R. "*La reforma tributaria*" Buenos Aires. Editorial Alberti 835. 1974.
- 1.32 Tarsitano, Alberto. En "*Estudios de derecho constitucional tributario*" coordinado por García Belsunce, Horacio A. Argentina. Ediciones Depalma. 1994.
- 1.33 Valdés Costa, Ramón. "*Instituciones de Derecho Tributario* " Argentina. Ediciones Depalma. 1992
- 1.34 Villegas, Héctor B. En "*Estudios de derecho constitucional tributario*" coordinado por García Belsunce, Horacio A. Argentina. Ediciones depalma. 1994.
- 1.35 Zabala Ortiz, José Luis; *Manual De Derecho Tributario;* Chile; Editorial Jurídica Cono Sur Ltda.; 1998;

2. REFERENCIAS NORMATIVAS

- 2.1 Código De Normas Y Procedimientos Tributarios; Ley No. 4755; La Asamblea Legislativa De La República De Costa Rica;

- <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Ley/Codigo%20de%20Normas%20y%20Procedimientos%20Tributarios-Ley%204755.pdf>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.2 Código Tributario actualizado; Decreto 22-97; Congreso Nacional de la Republica de Honduras; <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.3 Código Fiscal De La Federación; Congreso De Los Estados Unidos Mexicanos. Reforma Del 2011; <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.4 Código Fiscal de la Republica de Guatemala de 1881; Vigente a partir del 15 de septiembre de 1881 <http://archive.org/stream/codigofiscaldel00fallgoog#page/n214/mode/2up>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.5 Código Tributario; Decreto 6-91; Congreso de la República de Guatemala. http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&sqi=2&ved=0CC0QFjAB&url=http%3A.%2F%2Fsat.gob.gt%2Fsitio%2Findex.php%2Fleyes%2Fdoc_download%2F632-decreto-6-91-del-congreso-delarepublica.html&ei=mb3RUfDEDIbc8wTQjYGYBQ&usq=AFQjCNHrCTng0blTjAwWivxxGPAsNq6SJg&bvm=v.48572U; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.6 Código Tributario; Decreto 230; Asamblea Legislativa de El Salvador. <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.7 Código Tributario; LEY No. 562, Aprobado el 28 de Octubre del 2005; Asamblea Nacional De La República De Nicaragua. http://www.tta.gob.ni/index.php?option=com_content&view=article&id=54:codigo-tributario&catid=40:marco-legal&Itemid=48; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.8 Decreto 6-91 Código Tributario de Guatemala; Congreso de la República de Guatemala.
- 2.9 Decreto 10-2012; Ley de Actualización Tributaria; Congreso de la República de Guatemala.

- 2.10 Decreto 26 -92; Ley del Impuesto Sobre la Renta; Congreso de la República de Guatemala.
- 2.11 Decreto 27-92; Ley del Impuesto al Valor Agregado; Congreso de la República de Guatemala.
- 2.12 Ley 58-2003 Código tributario de España.
http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.t2.html; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.13 Ley de procedimientos fiscales de Argentina; Decreto 821/98;
<http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.14 Modelo de Código Tributario OEA/BID; Comisión Redactora. Dr. Guiliani Fonrouge, Carlos M.; Dr. Gomes de Sousa, Rubens; Valdés Costa, Ramón. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos; Director Ejecutivo, Rapoport, Manuel; Washington, D.C. 1968. Segunda Edición.

3. REFERENCIAS ELECTRONICAS

- 3.1 Acosta-Hoenika, Oswaldo; *Algunas notas sobre el hecho generador de la obligación tributaria*; Universidad Central de Venezuela; Página 26
http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/75/rucv_1990_75_13-29.pdf; Página Visitada 01/06/13
- 3.2 *Derecho Financiero y Tributario*; Departamento de Ciencias Jurídicas; Universidad Politécnica de Cartagena. Director; Pedro Ángel Colao Marín; Unidad didáctica Tema 5.
http://ocw.bib.upct.es/pluginfile.php/11735/mod_resource/content/1/TEMA%205%20%28UD%20%29%20III-13.pdf.pdf; Página visitada. 01/06/2013
- 3.3 Escobar, William; *El Presupuesto De Hecho Y El Hecho Generador Del Tributo; Analista Tributario Jurídico; Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos y de aduanas; El Salvador;*

<http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Estudios%20Jur%EDdicos/EL%20PRESUPUESTO%20DE%20HECHO%20Y%20EL%20HECHO%20GENERADOR%20DEL%20TRIBUTO.pdf>; página visitada 30/05/2013

- 3.4 Galapero Flores, Rosa; *Determinación del hecho imponible calificado con ganancias y pérdidas patrimoniales*; Universidad de Extremadura, España; Página 80 [Dialnet Oai Articles](http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CDsQFjAE&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F831242.pdf&ei=YxOtUavEJITO8wSboYCIAg&usq=AFQjCNGih08yliFYL3PUCuMVYG9e-4FXcw); Edición electrónica. <http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CDsQFjAE&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F831242.pdf&ei=YxOtUavEJITO8wSboYCIAg&usq=AFQjCNGih08yliFYL3PUCuMVYG9e-4FXcw>; Página visitada 3/06/2013
- 3.5 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales; *Historia de la tributación en Guatemala (desde los Mayas hasta la actualidad)*; Guatemala, 2007; http://www.mineco.gob.gt/Presentacion/mineco/analisis/HISTORIA%20TRIBUTACI%C3%93N%20EN%20GUATEMALA_.pdf; *pagina visitada 23/10/2013*
- 3.6 López Olvera, Miguel Alejandro; *Elementos de la Técnica Legislativa*; Serie documentaria jurídica numero 44; México; Directores Carbonell, Miguel-Pedroza de la Llave, Susana Thalía; Universidad Nacional Autónoma de México; Carbonell, Miguel- Pedroza de la Llave, Susana Thalía; <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/21/tc.pdf>; *Pagina visitada 4/06/2013*;
- 3.7 Medina Negrete, Armando Uriel; *El Principio De Seguridad Jurídica En El Ejercicio De Las Facultades De Comprobación De La Autoridad, Supuestos De Las Fracciones II Y III, Del Artículo 42 Del Código Fiscal De La Federación*; <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/elprincipiodeseguridadjuridica.pdf>; *Pagina Visitada 02/07/2013*;
- 3.8 Ossorio, Manuel; *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*; Primera edición electrónica; Detascan S.A.; Guatemala, C.A.; <http://es.scribd.com/doc/31495851/Diccionario-Juridico-Manuel-Ossorio>; *Pagina visitada 04/09/2013*.
- 3.9 Pérez Bourbon, Héctor; *Manual de Técnica Legislativa*; Argentina; Konrad-Adenauer-Stiftung; 2007 http://www.kas.de/wf/doc/kas_12398-544-4-30.pdf ; *Pagina visitada 4/06/2013*;

- 3.10 Plazas Vega, Mauricio; Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación. Coordinadora, Salcedo Youngs, Ruth Yamile. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Editorial Universidad del Rosario. Primera Edición. Bogotá, Colombia. http://books.google.com.gt/books?id=sSXA7wP7YPYC&pg=PA55&lpg=PA55&dq=modelo+de+código+tributario+para+américa+latina+1967&source=bl&ots=B4rvmV1MMs&sig=ah9_riHilxGfsSgKfFXIbmjiP3E&hl=es&sa=X&ei=U9kIU_D1N4rQyAHo7oDQBg&ved=0CDEQ6AEwAg#v=onepage&q=modelo%20de%20código%20tributario%20para%20américa%20latina%201967&f=true.
- 3.11 Rosales Gramajo, Fernando Javier; *Lógica jurídica: Instrumento indispensable para el juez y el abogado litigante*; Guatemala; Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Rafael Landívar; 2010; Edición electrónica. <http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Logica-Juridica/04.pdf>. Página Visitada 10/10/2013

4. OTRAS REFERENCIAS

- 4.1 Corte de Constitucionalidad. Gaceta número 20. Expedientes 364-90. Fecha 26/06/1991. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>; Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.2 Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 25 Expedientes Acumulados 217 y 221-91. Fecha de sentencia 06/08/1992. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>; Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.3 Corte de Constitucionalidad. Gaceta número 41. Expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-96. Fecha 11/09/1996. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.4 Corte de Constitucionalidad. Gaceta número 69 Expediente 641-2003. Fecha 31/07/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.5 Corte de Constitucionalidad. Gaceta número 69. Expedientes 1089-2003. Fecha 14/07/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>; Fecha de consulta 9/07/2013

- 4.6 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 70; Expediente 1766-2001. Fecha 15/12/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.7 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 88 Expediente 755-2007. Fecha 24/04/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>; Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.8 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 89 Expediente 928-2007. Fecha 03/09/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.9 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 91 Expediente 3350-2008. Fecha 29/01/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.10 Corte de Constitucionalidad; Expediente acumulados nos. 42-91, 43-91, 52-91; *El hecho generador*; <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx> Página visitada 27/03/2013
- 4.11 Corte de Constitucionalidad. Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002. Fecha 15/12/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 8/07/2013.
- 4.12 Corte de Constitucionalidad. Expedientes acumulados 2947 y 3108-2008. Fecha 03/12/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.13 Corte de Constitucionalidad. Expediente 2951-2006. Fecha 13/05/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.14 Ministerio de Finanzas Publicas; COSEFIN <http://www.minfin.gob.gt/index.php/deuda-publica/doctos-e-info-financieros/participacion-internacional/cosefin>; Página visitada 22/10/2013
- 4.15 Sistema de Integración Centroamericana; Reseña Histórica; http://www.sica.int/sica/resena_sica.aspx?IdEnt=401&Idm=1&IdmStyle=1; Página Visitada 22/10/2013

4.16 Sistema de Integración Centroamericana; Propósitos del SICA
<http://www.sica.int/sica/propositos.aspx?IdEnt=401>; Pagina Visitada
22/10/2013

ANEXOS

Cuadro de Cotejo I: Comparación de la regulación del Decreto 6-91 y el Código Fiscal de 1881, de Guatemala.

	Código Fiscal De Guatemala De 1881	Código Tributario de Guatemala decreto 6-91
Concepto del hecho generador		
Acaecimiento del hecho generador		
Hecho generador condicionado		

REFERENCIAS

1. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- 1.1 Alonso González, Luis Manuel – Casanellas Chuecos, Montserrat – Tovillas Morán, José María; *Temas prácticos de derecho tributario*; España; Director, Miguel Ángel Collado Yurrita; Editorial Atelier; 2010
- 1.2 Altamirano Catalán, Marco y Felipe Muñoz Benavente. “*Derecho tributario parte general*”. Chile. Editorial legal publishing. 2006.
- 1.3 Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala, Ediciones de Pereira. 2013.
- 1.4 Asamblea Nacional Constituyente. “*Constitución Política de la República de Guatemala*” y sus reformas. 1985.
- 1.5 Blanco Ramos, Ignacio; *Derecho tributario, parte general y legislación española*; España; Editorial Ariel; 1973
- 1.6 Calvo Ortega, R.; *Curso de derecho financiero I, Derecho Tributario parte general*; España; Editorial Civitas; 1982;
- 1.7 Castillo González, Jorge Mario; “*Constitución Política de la República de Guatemala, Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad*”; Guatemala; Impresiones Gráficas de Guatemala. 2003. Quinta edición.
- 1.8 Compañ, María del Carmen; *Colección Panorama del Derecho Mexicano; Derecho Financiero*; México; Mcgraw-Hill Interamericana Editores, S. A. De C. V; Coordinadora, Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz; 1997;
- 1.9 Chicas Hernández, Raúl Antonio; *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*; Guatemala, Editorial de la Universidad de San Carlos de Guatemala.; 2000;

- 1.10 De la Garza, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; México; 28ª. Edición; Editorial Porrúa; 2008
- 1.11 Falcao, Amilcar de Araujo; *El hecho generador de la obligación tributaria*; Argentina; Editorial Depalma; 1964;
- 1.12 Franco, Gabriel. "*Principios de hacienda pública*". Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1967.
- 1.13 García Vizcaíno, Catalina; *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas Tomo I Parte General*; Buenos Aires, Argentina; Ediciones Depalma; 1999;
- 1.14 Guiliani Fonrouge; Carlos M.; *Derecho Financiero, Volumen I*; Argentina; 4ª Edición; Editorial Depalma; Versión actualizada por: Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén Oscar; 1987;
- 1.15 Jarach, Dino; *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*; Buenos Aires Argentina; tercera edición; Abeledo-Perrot S.A. Editorial, La Salle; 1999
- 1.16 Jarach, Dino; *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*; Buenos Aires Argentina. Abeledo-Perrot S.A. Tercera edición segunda reimpresión. Editorial, La Salle; 1999;
- 1.17 Jiménez González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*. México, Cuarta Edición, segunda reimpresión. Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V.; 1998.
- 1.18 Lara Berrios, Bernardo. *Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Editorial Instituto de Estudios Fiscales. 2001.
- 1.19 Luqui, Juan Carlos. "*Derecho Constitucional tributario*". Argentina. Ediciones Depalma. 1993.

- 1.20 Martín, José María. *“Principios del derecho tributario argentino”*. Buenos Aires. Ediciones contabilidad moderna. 1978.
- 1.21 Martín, José María - Rodríguez Usé, Guillermo F.; *Derecho tributario general*; Argentina; Ediciones Depalma; 2ª edición; 1995.
- 1.22 Monterroso Velásquez Gladys Elizabeth; *Fundamentos Tributarios, Sistema Tributario de de la República de Guatemala*. 2ª edición; Guatemala; 2007;
- 1.23 Pérez de Ayala, Jose Luis y González, Eusebio; *Curso de derecho Tributario, Tomo I*; España; 2ª Edición; Editorial de Derecho Reunidas S.A.;
- 1.24 Pérez Royo, Fernando; *Derecho financiero y tributario, parte general*; España; Novena edición; Editorial Civitas; 1999
- 1.25 Piug Peña, Federico. *Compendio de derecho civil español; Segunda edición Tomo tres; España, 1972; Editorial Arazandi*.
- 1.26 Plazas Vega, Mauricio A. *“Derecho de la hacienda pública y derecho tributario.”* Tomo I. Bogotá, Colombia. Editorial Temis, S.A. 2006. Segunda edición.
- 1.27 Porras y López, Armando; *Derecho fiscal (aspectos jurídicos y contables): obra escrita de acuerdo a las últimas reformas fiscales*; México, D.F.; Manuel Porrúa. 1977
- 1.28 Rodríguez Lobato, Raúl; *Derecho Fiscal*; México; Segunda edición; Editor, Leonel Pereznieto Castro; Editorial Harla S.A. de C.V.; 1986
- 1.29 Saccone, Mario Augusto; *Manual de Derecho Tributario; Argentina*; Editorial La Ley S.A.; 2002
- 1.30 Spisso, Rodolfo R. *“Derecho Constitucional tributario”* Argentina. LexisNexis Argentina. S.A. 2007. Tercera edición.
- 1.31 Tarsitano, Alberto. En *“Estudios de derecho constitucional tributario”* coordinado por García Belsunce, Horacio A. Argentina. Ediciones Depalma. 1994.

- 1.32 Valdés Costa, Ramón. "*Instituciones de Derecho Tributario* " Argentina. Ediciones Depalma. 1992
- 1.33 Villegas, Héctor B. En "*Estudios de derecho constitucional tributario*" coordinado por García Belsunce, Horacio A. Argentina. Ediciones depalma. 1994.
- 1.34 Zabala Ortiz, José Luis; *Manual De Derecho Tributario*; Chile; Editorial Jurídica Cono Sur Ltda.; 1998;

2. REFERENCIAS NORMATIVAS

- 2.1 Código De Normas Y Procedimientos Tributarios; Ley No. 4755; La Asamblea Legislativa De La República De Costa Rica; <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Ley/Codigo%20de%20Normas%20y%20Procedimientos%20Tributarios-Ley%204755.pdf>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.2 Código Tributario actualizado; Decreto 22-97; Congreso Nacional de la Republica de Honduras; <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.3 Código Fiscal De La Federación; Congreso De Los Estados Unidos Mexicanos. Reforma Del 2011; <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.4 Código Fiscal de la Republica de Guatemala de 1881; Vigente a partir del 15 de septiembre de 1881 <http://archive.org/stream/codigofiscaldel00fallgoog#page/n214/mode/2up>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.5 Código Tributario; Decreto 6-91; Congreso de la República de Guatemala. http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&sqi=2&ved=0CC0QFjAB&url=http%3A.%2F%2Fsat.gob.gt%2Fsitio%2Findex.php%2Fleyes%2Fdoc_download%2F632-decreto-6-91-del-congreso-delarepublica.html&ei=mb3RUfDEDIbc8wTQjYGYBQ&usq=AFQjCNHrCTng0blTjAwWivxxGPAsNq6SJg&bvm=v.48572U; Pagina visitada 23/06/2013

- 2.6 Código Tributario; Decreto 230; Asamblea Legislativa de El Salvador.
<http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario>; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.7 Código Tributario; LEY No. 562, Aprobado el 28 de Octubre del 2005; Asamblea Nacional De La República De Nicaragua.
http://www.tta.gob.ni/index.php?option=com_content&view=article&id=54:codigo-tributario&catid=40:marco-legal&Itemid=48; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.8 Decreto 10-2012; Congreso de la Republica de Guatemala.
- 2.9 Decreto 27-92; Congreso de la Republica de Guatemala.
- 2.10 Ley 58-2003 Código tributario de España.
http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.t2.html; Pagina visitada 23/06/2013
- 2.11 Ley de procedimientos fiscales de Argentina; Decreto 821/98;
<http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>; Pagina visitada 23/06/2013

3. REFERENCIAS ELECTRONICAS

- 3.1 Acosta-Hoenika, Oswaldo; *Algunas notas sobre el hecho generador de la obligación tributaria*; Universidad Central de Venezuela; Página 26
http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/75/rucv_1990_75_13-29.pdf; Página Visitada 01/06/13
- 3.2 *Derecho Financiero y Tributario*; Departamento de Ciencias Jurídicas; Universidad Politécnica de Cartagena. Director; Pedro Ángel Colao Marín; Unidad didáctica Tema 5.
http://ocw.bib.upct.es/pluginfile.php/11735/mod_resource/content/1/TEMA%205%20%28UD%20%29%20III-13.pdf.pdf; Página visitada. 01/06/2013

- 3.3 Escobar, William; *El Presupuesto De Hecho Y El Hecho Generador Del Tributo; Analista Tributario Jurídico; Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos y de aduanas; El Salvador;* <http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Estudios%20Jur%EDdicos/EL%20PRESUPUESTO%20DE%20HECHO%20Y%20EL%20HECHO%20GENERADOR%20DEL%20TRIBUTO.pdf>; página visitada 30/05/2013
- 3.4 Galapero Flores, Rosa; *Determinación del hecho imponible calificado con ganancias y pérdidas patrimoniales;* Universidad de Extremadura, España; Página 80 [Dialnet Oai Articles;](http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CDsQFjAE&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F831242.pdf&ei=YxOtUavEJITO8wSboYCIAg&usg=AFQjCNGih08yliFYL3PUCuMVYG9e-4FXcw) Edición electrónica. <http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CDsQFjAE&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F831242.pdf&ei=YxOtUavEJITO8wSboYCIAg&usg=AFQjCNGih08yliFYL3PUCuMVYG9e-4FXcw>; Página visitada 3/06/2013
- 3.5 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales; *Historia de la tributación en Guatemala (desde los Mayas hasta la actualidad);* Guatemala, 2007; http://www.mineco.gob.gt/Presentacion/mineco/analisis/HISTORIA%20TRIBUTACI%C3%93N%20EN%20GUATEMALA_.pdf; *pagina visitada 23/10/2013*
- 3.6 López Olvera, Miguel Alejandro; *Elementos de la Técnica Legislativa;* Serie documentaria jurídica numero 44; México; Directores Carbonell, Miguel-Pedroza de la Llave, Susana Thalía; Universidad Nacional Autónoma de México; Carbonell, Miguel- Pedroza de la Llave, Susana Thalía; <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/21/tc.pdf>; Pagina visitada 4/06/2013;
- 3.7 Medina Negrete, Armando Uriel; *El Principio De Seguridad Jurídica En El Ejercicio De Las Facultades De Comprobación De La Autoridad, Supuestos De Las Fracciones II Y III, Del Artículo 42 Del Código Fiscal De La Federación;* <http://www.tfifa.gob.mx/investigaciones/pdf/elprincipiodeseguridadjuridica.pdf>; Pagina Visitada 02/07/2013;
- 3.8 Ossorio, Manuel; *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales;* Primera edición electrónica; Detascan S.A.; Guatemala, C.A.; <http://es.scribd.com/doc/31495851/Diccionario-Juridico-Manuel-Ossorio>; Pagina visitada 04/09/2013.

- 3.9 Pérez Bourbon, Héctor; *Manual de Técnica Legislativa*; Argentina; Konrad-Adenauer-Stiftung; 2007 http://www.kas.de/wf/doc/kas_12398-544-4-30.pdf ; Pagina visitada 4/06/2013;
- 3.10 Rosales Gramajo, Fernando Javier; *Lógica jurídica: Instrumento indispensable para el juez y el abogado litigante*; Guatemala; Instituto de Investigaciones Jurídica Universidad Rafael Landivar; 2010; Edición electrónica. <http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Logica-Juridica/04.pdf>. Pagina Visitada 10/10/2013

4. OTRAS REFERENCIAS

- 4.1 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 20. Expedientes 364-90. Fecha 26/06/1991. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>; Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.2 Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 25 Expedientes Acumulados 217 y 221-91. Fecha de sentencia 06/08/1992. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>; Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.3 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 41. Expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-96. Fecha 11/09/1996. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.4 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 69 Expediente 641-2003. Fecha 31/07/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.5 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 69. Expedientes 1089-2003. Fecha 14/07/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>; Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.6 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 70; Expediente 1766-2001. Fecha 15/12/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013

- 4.7 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 88 Expediente 755-2007. Fecha 24/04/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>; Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.8 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 89 Expediente 928-2007. Fecha 03/09/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.9 Corte de Constitucionalidad. Gaceta numero 91 Expediente 3350-2008. Fecha 29/01/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.10 Corte de Constitucionalidad; Expediente acumulados nos. 42-91, 43-91, 52-91; *El hecho generador*; <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx> Página visitada 27/03/2013
- 4.11 Corte de Constitucionalidad. Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002. Fecha 15/12/2003. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 8/07/2013.
- 4.12 Corte de Constitucionalidad. Expedientes acumulados 2947 y 3108-2008. Fecha 03/12/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.13 Corte de Constitucionalidad. Expediente 2951-2006. Fecha 13/05/2008. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>. Fecha de consulta 9/07/2013
- 4.14 Ministerio de Finanzas Publicas; COSEFIN <http://www.minfin.gob.gt/index.php/deuda-publica/doctos-e-info-financieros/participacion-internacional/cosefin>; Página visitada 22/10/2013
- 4.15 Sistema de Integración Centroamericana; Reseña Histórica; http://www.sica.int/sica/resena_sica.aspx?IdEnt=401&Idm=1&IdmStyle=1; Pagina Visitada 22/10/2013
- 4.16 Sistema de Integración Centroamericana; Propósitos del SICA <http://www.sica.int/sica/propositos.aspx?IdEnt=401>; Pagina Visitada 22/10/2013