

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

EL MÉTODO DE IMPOSICIÓN GLOBAL FRENTE A LA IMPOSICIÓN CEDULAR EN EL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GUATEMALTECO  
TESIS DE GRADO

**MARCO VINICIO HERNÁNDEZ SOZA**  
CARNET 11427-07

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, FEBRERO DE 2016  
CAMPUS CENTRAL

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

EL MÉTODO DE IMPOSICIÓN GLOBAL FRENTE A LA IMPOSICIÓN CEDULAR EN EL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GUATEMALTECO  
TESIS DE GRADO

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

POR  
**MARCO VINICIO HERNÁNDEZ SOZA**

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

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, FEBRERO DE 2016  
CAMPUS CENTRAL

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

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

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

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

## **NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**

MGTR. ÁNGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA

## **TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**

MGTR. PABLO GERARDO HURTADO GARCÍA

BUFETE MENENDEZ.

Guatemala, 4 de diciembre de 2015.

Honorable Consejo de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.  
Universidad Rafael Landívar.  
Ciudad.

Estimados señores:

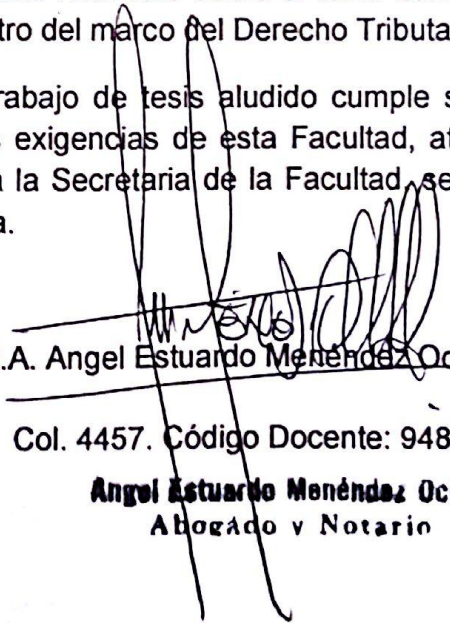
Oportunamente fui designado como asesor de tesis del alumno **MARCO VINICIO HERNÁNDEZ SOZA**, cuyo trabajo tituló EL MÉTODO DE IMPOSICIÓN GLOBAL SOBRE LA RENTA FRENTE A LA IMPOSICIÓN CEDULAR DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO.

Que asesoré al alumno **MARCO VINICIO HERNÁNDEZ SOZA**, con número de carné 1142707, para la redacción del trabajo de tesis aludido; para el efecto, se atendió el plan de investigación y los lineamientos de esta Facultad para este tipo de trabajos.

La investigación y estudio realizado sobre el tema constituye indudablemente un aporte significativo dentro del marco del Derecho Tributario guatemalteco.

Al considerar que el trabajo de tesis aludido cumple satisfactoriamente con los requisitos y supera las exigencias de esta Facultad, atentamente recomiendo al Honorable Consejo y a la Secretaria de la Facultad, se realice oportunamente la aprobación de la misma.

Muy atentamente.



M.A. Angel Estuardo Menéndez Ochoa

Col. 4457. Código Docente: 9487.

**Angel Estuardo Menéndez Ochoa**  
Abogado y Notario

**Pablo Gerardo Hurtado García**  
**Abogado y Notario**

---

Guatemala, 1 de febrero de 2016.

**Honorable**  
**CONSEJO DE FACULTAD**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**de la Universidad Rafael Landívar**  
Presente.-

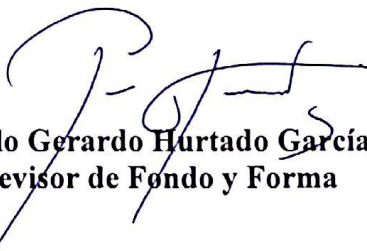
Tengo el honor de dirigirme a ustedes, en relación al trabajo de tesis de licenciatura en ciencias Jurídicas y Sociales del estudiante Marco Vinicio Hernández Soza, con número de carné No. 1142707, que se titula **El método de imposición global frente a la imposición cedular en el Impuesto sobre la Renta guatemalteco**, de la cual fui nombrado revisor de fondo y forma, con el objeto de informar que, a mi criterio, la investigación ha finalizado satisfactoriamente.

Es importante señalar al honorable Consejo de Facultad que como resultado de la revisión realizada, de común acuerdo con el sustentante, se estableció la pertinencia de realizar un ajuste al título del trabajo (originalmente aprobado como “El método de imposición global sobre la renta frente a la imposición cedular del sistema tributario guatemalteco”), a fin de concretar y clarificar que el análisis realizado se enfocó únicamente en el impuesto sobre la renta.

En virtud de lo anterior, por este medio se emite el **DICTAMEN FAVORABLE** de **REVISIÓN DE FONDO Y FORMA** a la tesis elaborada por Marco Vinicio Hernández Soza.

Sin otro particular, me suscribo de ustedes.

Atentamente,

  
**Pablo Gerardo Hurtado García**  
**Revisor de Fondo y Forma**



Universidad  
Rafael Landívar  
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
No. 07832-2016

### Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante MARCO VINICIO HERNÁNDEZ SOZA, Carnet 11427-07 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 0749-2016 de fecha 1 de febrero de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

EL MÉTODO DE IMPOSICIÓN GLOBAL FRENTE A LA IMPOSICIÓN CEDULAR EN EL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GUATEMALTECO

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, al día 1 del mes de febrero del año 2016.

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



## DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTO

A **Dios Padre**, por darme la vida y mi Todo.

A la **Virgen María**, por su amor de Madre y su guía en el camino de la vida.

A mis **Padres, Lety y Vinicio** por su amor inconmensurable imposible de describir.

A **Mama Ana** por hacer de mí la persona que hoy soy. Espero algún día ser como tú.

A mi **Tío Lázaro**, por amarme como solo él sabe.

A **Paola** por compartir su vida conmigo y enseñarme a ser humano. Por su incomparable amor, paciencia y alegría.

A mi **familia**, por siempre estar pendientes de mí, por contar con su apoyo frecuente y ser una de mis mayores bendiciones.

A mis **amigos** por su verdadera amistad y su amor.

Al **Colegio Liceo Guatemala** por formarme como buen Marista.

Al **Licenciado Ángel Menéndez**, por su profesionalismo, su entrega a la excelencia pero sobre todo por su calidad como persona.

A mis **Catedráticos** por cada lección aprendida.

A la **Universidad Rafael Landívar** y a la **Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**, por proveerme las herramientas necesarias y formarme como Profesional.

**Responsabilidad:** El autor es el único responsable por el contenido del presente trabajo, incluyendo las conclusiones y recomendaciones alcanzadas.



## ÍNDICE

Resumen Ejecutivo .....	i
Introducción.....	ii
CAPITULO I .....	1
1. Nociones de Derecho Tributario .....	1
1.1. Derecho Financiero, Fiscal y Tributario.....	1
1.1.1. Derecho Financiero .....	1
1.1.2. Derecho Fiscal.....	2
1.1.3. Derecho Tributario .....	3
1.2. Diferencias Sustanciales .....	4
1.3. Fuentes de Derecho Tributario.....	4
1.3.1. Fuentes Históricas .....	5
1.3.2. Fuentes Reales.....	6
1.3.3. Fuentes Formales.....	6
1.3.3.1. Normas Constitucionales .....	7
1.3.3.2. Ley .....	7
1.3.3.3. Tratados y Convenios Internacionales .....	8
1.3.3.4. Reglamentos .....	9
1.3.3.5. Jurisprudencia.....	11
1.4. Relación con otras ramas del Derecho .....	13
1.4.1. Derecho Constitucional.....	14
1.4.2. Derecho Civil .....	14
1.4.3. Derecho Mercantil.....	15
1.4.4. Derecho Procesal .....	16
1.4.5. Derecho Penal .....	17
1.4.6. Derecho Administrativo.....	17
1.4.7. Derecho Financiero .....	18
CAPITULO II .....	20
2. Principios Constitucionales Tributarios .....	20
2.1. Principio de Legalidad .....	21
2.2. Principio de Capacidad Contributiva .....	26
2.3. Principio de Equidad y Justicia.....	28
2.4. Principio de No Confiscatoriedad .....	32
2.5. Principio de Prohibición a la Doble y Múltiple Tributación .....	34
2.6. Principio de Igualdad.....	35

CAPITULO III .....	38
3. De los Tributos.....	38
3.1. Definición .....	38
3.2. Características del Tributo .....	39
3.3. Clasificación .....	39
3.3.1. Impuesto.....	40
3.3.1.1. Clasificación de los Impuestos .....	41
3.3.1.1.1. Impuestos Directos .....	41
3.3.1.1.2. Impuestos Indirectos.....	42
3.3.1.1.3. Impuestos Personales .....	43
3.3.1.1.4. Impuestos Reales .....	44
3.3.2. Tasa o Derechos .....	45
3.3.3. Contribución Especial .....	48
3.3.3.1. Contribución por Mejoras .....	49
3.4. La Obligación Tributaria .....	51
3.4.1. Definición.....	51
3.4.2. Objeto .....	53
3.4.3. Sujeto Activo.....	54
3.4.4. Sujeto Pasivo.....	55
3.4.5. Hecho Generador .....	55
3.4.6. Principio de No Sujeción.....	57
3.4.7. Exención.....	57
3.4.8. Base Imponible.....	60
3.4.9. Tipo Impositivo.....	61
CAPITULO IV .....	63
4. Impuesto Sobre La Renta .....	63
4.1. Antecedente Histórico .....	64
4.2. Antecedente Histórico en Guatemala.....	65
4.3. Definición de Renta .....	67
4.4. Determinación de la Obligación .....	68
4.5. Características del Impuesto.....	69
4.6. Métodos de Imposición Sobre la Renta.....	71
4.6.1. Sistema Global .....	72
4.6.2. Sistema Cedular .....	74
4.6.2.1. Cédulas del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala .....	76
4.6.2.1.1. Rentas de Actividades Lucrativas.....	76
4.6.2.1.2. Rentas del Trabajo .....	77

4.6.2.1.3. Rentas de Capital y Ganancias de Capital .....	78
4.6.2.1.4. De los No Residentes o No Domiciliados .....	79
CAPITULO V .....	81
5. Análisis, Presentación y Discusión de Resultados .....	81
5.1. El Derecho Tributario y sus Elementos Básicos.....	82
5.2 Los Principios Constitucionales establecidos en el Derecho Tributario .....	83
5.3 Elementos Específicos del Tributo .....	85
5.4. Aspectos Generales del Impuesto Sobre La Renta .....	87
Conclusiones.....	93
Referencias .....	95
A. Bibliográficas .....	95
B. Normativas .....	98
C. Electrónicas .....	99
D. Otras Referencias.....	100

## Resumen Ejecutivo

El presente trabajo de investigación señala las diferentes bases en que se sustenta el Derecho Tributario, así como el desarrollo que ha tenido a lo largo del tiempo a través de las distintas legislaciones. Se realiza un estudio de las fuentes y principios que rodean a la rama, así como también los elementos que del Tributo y de la Obligación Tributaria se desprenden, considerando los aspectos más relevantes de cada uno como lo son la estructura en la que descansan cada uno de las cargas impositivas.

Es importante destacar que dentro de los tributos el presente trabajo presenta el estudio de uno de los más destacados como lo es el Impuesto Sobre la Renta. Presentando un panorama con las generalidades del Impuesto, sus antecedentes, determinación, características y aspectos más relevantes siendo uno de ellos y el objeto de la presente investigación los sistemas de imposición sintético o global y analítico o cedular.

Se realiza un análisis que pretende fundamentar las características esenciales de ambos métodos sujetándolos a comparación para efectos de mostrar las ventajas y desventajas de cada uno de los sistemas del Impuesto Sobre la Renta, sacando a la luz los aspectos relevantes de cada uno procurando establecer como punto central la Legislación Guatemalteca, la cual sirve de base para poder comprender el sistema cedular que presenta la legislación en dicho territorio. Para ello es menester señalar que del análisis realizado se funda el presente trabajo de investigación titulado: **EL MÉTODO DE IMPOSICIÓN GLOBAL FRENTE A LA IMPOSICIÓN CEDULAR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA GUATEMALTECO.**

## **Introducción**

Desde los inicios de la vida el ser humano se ha visto en la necesidad de compartir su desarrollo con otros de su misma especie, creando de tal manera sociedades que se han afianzado desde el principio de la humanidad hasta como las conocemos al día de hoy. A través del tiempo se han concretado distintas civilizaciones que han gobernado el mundo a lo largo de la historia, siendo elemento vital dentro de cada una de ellas la variedad de acciones que se han llevado a cabo para poder permanecer en el tiempo. Cada una de esas acciones ha conllevado un costo económico, el cual puede ser sustentado a través de la contribución colectiva de los sujetos que integran dicha sociedad.

El tributo ha sido elemento fundamental dentro del desarrollo de la humanidad, ya que el mismo ha permitido afianzar a países dentro de los distintos sistemas económicos que al día de hoy se presentan. Sociedades con buenos aspectos sociales reflejan la correcta utilización de los recursos que el Estado genera a través de la recaudación de tributos dirigidos a implementar la vida de la persona, el fortalecimiento de la economía y el desarrollo común de los ciudadanos en general.

Los tributos son el medio por el cual el Estado hace uso para poder hacerle frente a los gastos públicos que se ve inmerso. Es la forma más adecuada para poder captar y ejecutar las políticas públicas de las cuales es sujeto el Estado, siendo estas salud, seguridad, educación, infraestructura, ambiente, etc. Cada uno de los diferentes aspectos reúne un común denominador que hace obligatorio el cumplimiento de cada uno de ellos. Esa característica esencial es que constituyen derechos y garantías que el Estado debe de proveer a la persona, ya que la propia Constitución Política de una República incluyendo la de Guatemala es garante de poder cumplir con cada uno de los aspectos que de ella se derivan incluyendo los derechos referidos.

A lo largo del tiempo se han establecido diferentes tipos de mecanismos que sirven para poder ejercer un control sobre la creación de los tributos. El tema es tan relevante para la sociedad que poco a poco se ha ido afianzando en

cada una de las colectividades, creando de tal forma el denominado Derecho Tributario.

El derecho Tributario es la rama del derecho que se encuentra conformada por el conjunto de normas jurídicas, principios y doctrinas que pretenden regular todo lo relativo a los tributos desde el momento de su origen hasta la forma y aspectos en que se recaudan. Es a través de dicha rama del Derecho que se crean las condiciones para que el Estado desarrolle sus funciones de la manera más precisa, acumulando las fuentes de financiamiento necesarias para poder hacer frente a los gastos públicos y por ende proveer al individuo de las garantías necesarias que demanda un Estado de Derecho.

El derecho Tributario nace de la necesidad de normar todos y cada uno de los aspectos que se derivan desde la creación de la normativa hasta la recaudación de los tributos. Dicha rama se ha constituido a lo largo del tiempo de una forma autónoma que se fundamenta a través de sus propias normas constitucionales, leyes, tratados y convenios internacionales, reglamentos y jurisprudencia que a lo largo de los años han ido estableciendo cada uno de los jueces legalmente instituidos para el efecto.

Así mismo, la relación que posee el derecho Tributario con cada una de las diferentes ramas del derecho es muy cercana ya que a estas alturas de la evolución es casi impensable poder considerar al derecho Tributario como una rama aislada la cual se encuentra sin injerencia con las demás. En cada una de las distintas categorías en que se divide el Derecho, el aspecto Tributario se encuentra comprendido en la mayoría, incluyendo por mencionar algunas objeto de la presente investigación, el derecho Constitucional, Civil, Mercantil, Procesal, Penal, Administrativo, etc. Cada uno de los aspectos es desarrollado dentro del presente trabajo de investigación para poder proporcionar el panorama más claro posible a modo de afianzar la importancia que del Derecho Tributario se deriva.

Al hablar de derecho Tributario es menester individualizar al tributo como fuente central de dicha rama. El tributo es elemento fundamental que permite

que el Estado a través de sus clasificaciones posea distintas fuentes de ingreso para poder resolver sus problemas económicos. Dentro de la presente investigación se establece cada una de las clasificaciones en que se divide el tributo siendo estas los impuestos, las tasas y contribuciones especiales. Cada una de las categorías presenta distintas características que las hacen únicas dentro de la esfera de las contribuciones tributarias, por lo que dentro del presente trabajo se considera fundamental el hecho de realizar un análisis de cada una de éstas.

El objeto de la presente investigación ha sido poder segmentar cada una de las particularidades que pueda presentar el tributo a modo de mostrar la estructura que posee el mismo. Dicha estructura permite afianzar cada uno de sus elementos de forma independiente para luego formar el impuesto determinado en su totalidad. En otras palabras cada uno de los aspectos que conforman determinado tributo permite al contribuyente y al legislador dar una idea clara de cada uno de los aspectos relevantes y de tal manera comunicar al contribuyente de porque es sujeto obligado de determinado impuesto. Cada uno de los elementos que conforman la estructura deben de verse reflejados en la normativa les da origen, siendo estos los siguientes: a) objeto; b) sujeto activo; c) sujeto pasivo; d) hecho generador; e) exención; f) base imponible; g) tipo impositivo.

Cada uno de los países en su manera soberana de reglamentar y decidir lo que resulta conveniente a sus territorios, es capaz de crear los tributos que considere necesarios, a través del respeto a cada uno de los principios y normativas que presenta el Derecho en determinado espacio. Para ello, Guatemala al igual que la mayoría de países ha establecido dentro de su normativa un impuesto que resulta ser unos de los más importantes dentro del ámbito tributario, siendo este el Impuesto Sobre la Renta. La renta es aquella obtención económica que le permite al individuo incrementar su patrimonio a través de los distintos usos o servicios que para el efecto la persona ha realizado de forma lícita. La renta resulta ser uno de los indicadores más efectivos en cuanto a capacidad contributiva se refiere ya que grava directamente la riqueza de la persona ya sea por actividades de trabajo o bien

por situaciones que le permiten lucrar. En este orden de ideas el contribuyente presenta al fisco una de las actividades mejor definidas para poder gravar un Impuesto como lo es la renta. La renta determina la riqueza de una persona y la ley por su parte grava cada uno de los supuestos en que se manifiesta dicho incremento patrimonial, siendo este el fin de la Ley de Actualización Tributaria, específicamente en el capítulo del Impuesto Sobre la Renta.

Cada uno de los aspectos relevantes del presente trabajo de investigación es poder plasmar los diferentes elementos que se derivan del Impuesto Sobre la Renta, como lo son sus antecedentes históricos, características, determinación, aspectos normativos, y lo que resulta el objeto de la presente investigación los métodos de imposición sobre la renta. Los métodos o sistemas de imposición sobre la renta son aquellos mecanismos utilizados en las diferentes legislaciones para poder determinar la forma en que será recaudado el impuesto a través del establecimiento de la forma en que se gravará al mismo. Puede gravarse según el origen de la renta o bien de forma independiente a la misma, procurando crear un sistema que se afiance a los objetivos de cada una de las legislaciones en los diferentes territorios.

Para el efecto se han creado dos sistemas que son los utilizados dentro de los sistemas de imposición sobre la renta, el método cedular y global. Dentro del presente trabajo se presentarán las características más importantes de cada uno de los métodos de imposición para formar una idea clara de los que representan cada uno de ellos. El objeto del mismo es poder generar, comparar y establecer las diferencias, ventajas y desventajas de un sistema de imposición global ante el sistema de imposición cedular que existe actualmente en la legislación guatemalteca.

El presente trabajo es una monografía la cual pretende establecer a través de los métodos de investigación utilizados y las referencias empleadas, el análisis correspondiente que permita desembocar en un aporte de los sistemas de imposición los cuales pretenden cubrir un campo que no ha sido indagado dentro de los estudios del sistema tributario guatemalteco.



## **CAPITULO I**

### **1. Nociones de Derecho Tributario**

#### **1.1. Derecho Financiero, Fiscal y Tributario**

El Derecho Financiero, Fiscal y Tributario han sido utilizados en varias ocasiones como sinónimos, sin embargo cada uno de ellos tiene un significado distinto en el cual ocupan diferentes aspectos dentro de su propio concepto. Por ello se hace necesario clarificar las diferencias que existen entre cada uno de ellos a modo de poder definir el ámbito que cada uno de ellos ocupa y rige.

##### **1.1.1. Derecho Financiero**

El Derecho Financiero es aquel que: “Comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado; este campo se reduce cuando nos concretamos al aspecto de la obtención de los recursos que recibe el Estado por distintos medios, ya sea por la explotación de sus propios bienes, por la aportación voluntaria de diversos sujetos, o por la imposición que establece debido a su poder de imperio.”<sup>1</sup> Para ello continua señalando el autor que cuando la materia es directamente aplicada a la obtención de recursos es cuando se está de frente al denominado Derecho Fiscal, el cual en su propia definición señala que: “comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que se generan con esa actividad”.<sup>2</sup>

Gianni establece que el Derecho Financiero es el conjunto de normas que disciplinan la obtención, la gestión y la erogación de los medios económicos que hacen posible la vida de los entes públicos.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto; “Principios de Derecho Tributario”; México, Editorial Limusa, 1998, pág. 25.

<sup>2</sup> Loc. Cit.

<sup>3</sup> Blanco Ramos, Ignacio; “Derecho Tributario parte general y legislación española”; España, Editorial Ariel, 1976, pág. 12.

Pugliese le asigna el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y el empleo de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, entre los mismos ciudadanos incluso, y que derivan de la aplicación de esas normas.<sup>4</sup>

Derivado de las citas anteriores se puede establecer que la definición de derecho financiero abarca el derecho fiscal en la parte específica de la obtención de las cuestiones tributarias, crediticias y patrimoniales. En cuanto al Derecho Financiero se refiere se encuentra englobado además de lo fiscal lo referido al manejo, obtención y la aplicación hacia los recursos económicos que pueda demandar un territorio con la participación de los sujetos que lo conforman como parte de la obligación contribuyente-estado.

### **1.1.2. Derecho Fiscal**

Para poder definir cuál es el problema el Derecho Fiscal, el autor Raúl Rodríguez Lobato señala que es importante resolver el contenido de la materia de estudio el cual es fundamental para estar en aptitud de determinar cuál es su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho. De tal forma el autor señala que se entiende por materia fiscal: “todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.”<sup>5</sup>

Esta disciplina ha sido definida por De la Garza como: “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o

---

<sup>4</sup>Loc. Cit.

<sup>5</sup>Rodríguez Lobato, Raúl; “Derecho Fiscal”; México, Editorial Mexicana, 1986, Segunda Edición, pág. 12.

contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”<sup>6</sup>

Rafael Bielsa señala que: “El Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco.”<sup>7</sup>

Humberto Delgadillo señala que ha habido autores que tienden a confundir tal acepción con derecho financiero y derecho tributario inclusive, lo que ha dado lugar a una anarquía respecto de este concepto. Sin embargo señala que todos coinciden en que las normas que lo integran regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de los ingresos, pero mientras que unos lo relacionan con todo tipo de ingresos, otros lo circunscriben solo a una parte de ellos.<sup>8</sup>

El derecho Fiscal puede definirse entonces como el conjunto de normas jurídicas que definen la actividad del fisco por medio de la cual se establecen las directrices para poder definir los métodos para realizar la recaudación de manera eficiente. Establecer cada una de las normativas que permitan al Estado poder realizar la recaudación de forma eficaz a modo de poder lograr los objetivos previstos por parte del ente recaudador.

### **1.1.3. Derecho Tributario**

José María Martín y Guillermo Rodríguez consideran que el Derecho Tributario puede ser definido como el conjunto de normas jurídicas que regula la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales. Asimismo, integran esta disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones dimanantes del plexo normativo tributario.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup>Loc. Cit.

<sup>7</sup>Ibíd., p. 13

<sup>8</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis. Op. Cit., pág. 25.

<sup>9</sup>Martín José María, Rodríguez Usé Guillermo. “Derecho Tributario General”, Buenos Aires, Editorial De Palma, 1995, pág. 8.

Por otra parte el autor Humberto Delgadillo señala que es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.<sup>10</sup>

Se puede señalar entonces que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas, principios y doctrinas por medio de las cuales se regulan todo lo relativo a los tributos, desde su creación hasta la manera de ser recaudados. Por medio del Derecho Tributario se crean las directrices necesarias para establecer todo lo relativo a la actividad que desarrolla el Estado como ente recaudador y la actividad de los obligados como sujetos pasivo de la obligación tributaria, es por medio de éste que las bases del sistema tributario permiten el desenvolvimiento de competencias a fin de lograr el bien común.

## **1.2. Diferencias Sustanciales**

Puede establecerse que el Derecho Financiero engloba por su parte la obtención, manejo y aplicación de los recursos de los cuales el Estado hace uso para poder funcionar. El Derecho Fiscal comprende todo lo referente a los ingresos del Estado provenientes de la obtención de los recursos y el Derecho Tributario es la rama del Derecho Público compuesta por un conjunto de normas, principios, doctrinas que establecen las directrices de las contribuciones y aportaciones económicas de los sujetos obligados y de los encargados de la recaudación, es decir los sujetos activos.

## **1.3. Fuentes de Derecho Tributario**

Fuente da la idea de origen, nacimiento, principio de algo. Desde el punto de vista jurídico, al hablar de fuente del Derecho se esta refiriendo a las causas o fenómenos que le dan origen.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis; Op. Cit., pág. 27.

<sup>11</sup>Chacón de Machado Josefina, Gutiérrez de Colmenares Carmen María; "Introducción al Derecho", tercera edición, Guatemala, Editor Universidad Rafael Landívar, Guatemala, pág. 38.

García Maynes señala que existen tres tipos de fuentes: “formales, reales e históricas. Son fuentes formales los procesos de creación de las normas; fuente reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas; y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.”<sup>12</sup>

Las fuentes formales son aquellas que emanan de los actos o hechos de lo cual deriva la creación de las normas jurídicas. Su estudio nos permite conocer cómo se establecen las contribuciones y quién lo hace. En general, se consideran como fuentes formales del Derecho a la ley, la costumbre y los usos, la doctrina y la jurisprudencia.

### **1.3.1. Fuentes Históricas**

Son los lugares en donde el Derecho ha quedado plasmado. Por ser el Derecho una obra humana, abstracta, de existencia ideal, se hace necesario plasmarlo de alguna forma: en documentos, papiros, estelas, monumentos, los cuales constituyen las fuentes históricas del Derecho. Por ejemplo se puede encontrar la evolución del sistema jurídico guatemalteco en diferentes fuentes históricas: así el Derecho pre-colombino se encuentra en aquellos monumentos arqueológicos, escultóricos y pictóricos en que los mayas y sus descendientes dejaron consignadas las normas de Derecho que los regirán.<sup>13</sup>

Las fuentes históricas han establecido un rol de gran importancia a lo largo del tiempo, ya que surgen como la base por medio de la cual el derecho ha encontrado forma de fundamentarse desde los inicios, las fuentes históricas han coadyuvado a las normativas que a lo largo del tiempo se han desarrollado por medio del positivismo.

---

<sup>12</sup>Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., pág. 23.

<sup>13</sup>Chacón de Machado Josefina, Gutiérrez de Colmenares Carmen María. Op. Cit., pág. 39.

### **1.3.2. Fuentes Reales**

Se incluyen en ellas todos los factores y circunstancias que provocan la aparición y determinan el contenido de las normas jurídicas. Son pues ajenas al Derecho y simplemente constituyen su antecedente lógico y natural; prefiguran su contenido y encierran, en potencia, las soluciones que pueden adoptar las normas jurídicas, que no son un resultado casual de la evolución social, sino que obedecen a múltiples causas de tipo político, religioso, económico, social y biológico.<sup>14</sup>

Las generaciones sociales se encuentran siempre en constante cambio y como tal, el Derecho debe de ir adaptándose a las necesidades que presenta la sociedad para poder cubrir los sucesos que de ella puedan derivarse. El derecho debe de encontrarse dentro de una línea paralela a los constantes cambios que demanden los individuos de un territorio, por ello las fuentes reales asisten al derecho en su variación.

### **1.3.3. Fuentes Formales**

Las Fuentes formales son las formas obligadas y pre-determinadas que ineludiblemente deben revestir los preceptos de conducta exterior, para imponerse socialmente; en virtud de la potencia coercitiva del Derecho. Las autoras concluyen que las fuentes formales del Derecho son los medios o modos utilizados por él para poderse expresar.<sup>15</sup>

Para el Derecho se hace necesario poder establecerse de alguna u otra forma, es por ello que de acuerdo a las fuentes formales el Derecho se apoya para poder desarrollar el contenido de una disposición legal y de esa manera plasmar el desarrollo de cada uno de los ámbitos necesarios de normar. La división que presenta las fuentes formales constituyen los diferentes formas en las que el Derecho puede figurar. Una división de las fuentes formales la

---

<sup>14</sup>Ibid., p. 40.

<sup>15</sup>Ibid., p. 43.

constituyen las Normas Constitucionales, la Ley, los Tratados y Convenios Internacionales, los Reglamentos, la Jurisprudencia por mencionar algunos.

### **1.3.3.1. Normas Constitucionales**

Margain señala que estas fuentes se presentan desde el momento que la colectividad se ha dado su carta Constitucional, el ordenamiento jurídico máximo del cual se derivan todas las leyes consideradas como secundarias, con respecto a ella, entre las que se encuentran las impositivas.<sup>16</sup>

Las fuentes de orden Constitucional emanan directamente de la norma superior del territorio en que se encuentre. La carta magna es la fuente por excelencia de la cual se rigen las directrices de la normativa tributaria, dotándola de superioridad ante las demás normativas que se encuentren en contraposición a esta. La Constitución Política de la República de Guatemala establece dentro de sus artículos las bases sobre las cuales ha de girar el Derecho Tributario, así mismo desarrolla ciertas materias que por su importancia tienen una jerarquía superior a otras.

### **1.3.3.2. Ley**

Gianni señala que la ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Tributario, definiéndola como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa.<sup>17</sup>

Según el autor Rodríguez Lobato la ley: “es una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.”<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup>Margain Manautou, Emilio; “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, cuarta edición, México, Editorial Universitaria Potosina, pág. 46.

<sup>17</sup>Ibid., p. 46.

<sup>18</sup>Ibid., p. 24.

El autor Enrique Flores señala que la ley es: “la regla emitida por el Congreso Ordinario de conformidad a las formalidades establecidas en la Constitución, con carácter general, abstracto y con fuerza obligatoria, garantizada esta última con una sanción efectiva y adecuada”.<sup>19</sup>

La ley por tanto es la principal fuente formal del derecho tributario al igual que otras ramas. Es de esta fuente que el derecho tributario a partir del principio de legalidad es desarrollado a partir de los formalismos necesarios para poder constituir un sistema normativo para los fines del mismo.

La ley constituye el vehículo para distribuir las competencias en materia tributaria y de tal forma delimitarlas para que estas sean acatadas de la mejor forma y distribuidas hacia una forma correcta de la aplicación de la normativa tributaria. De tal manera el artículo segundo de la Ley del Organismo Judicial<sup>20</sup> hace referencia a la Ley como fuente del Ordenamiento Jurídico, dejando claro que es de ella que se derivan las principales directrices del derecho ante la sociedad que rige.

### **1.3.3.3. Tratados y Convenios Internacionales**

Los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes y toda vez que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyen una fuente formal del Derecho.<sup>21</sup>

Por su parte el autor Rodríguez Lobato señala en cuanto a los tratados internacionales como fuente del derecho tributario se refiere que: “(...) esta categoría de fuente adquiere un lugar preferente ya que nuestra materia, más

---

<sup>19</sup> Flores, Enrique; “El impuesto sobre la renta”; Honduras, Editorial Universitaria Centroamericana, EDUCA, 1973, Primera Edición, Pág. 37.

<sup>20</sup> Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.

<sup>21</sup> Ibid., p. 29.



que ninguna otra, tiene repercusiones y orígenes en el exterior, dando lugar a situaciones que se interfieren legislativamente (...).”<sup>22</sup>

Estos constituyen una fuente importante que ha adquirido capital importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia sobre propiedades, operaciones o actividades, cuyos rendimientos pueden estar sujetos a sus respectivas leyes y por ende a una doble tributación.<sup>23</sup>

Los tratados o convenios internacionales poseen la característica de ser supranacionales y por ello han sido de gran importancia para poder coordinar la normativa entre países que los crean. De tal forma dichos tratados forman parte de las fuentes formales del Derecho ya que de ellos emanan reglas entre dos o más Estados firmantes para poder definir y organizar ciertas materias que son de interés común.

#### **1.3.3.4. Reglamentos**

El reglamento, señala Lobato: “es una norma conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uno de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo. El autor afirma que el reglamento: es un instrumento de aplicación de la ley. Se ha convertido en una fuente de Derecho Fiscal muy importante ya que en algunos casos no sólo es un instrumento de aplicación de la ley, porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella sino que también hace posible y práctica su aplicación.”<sup>24</sup>

Margáin indica “(...) que ha sido costumbre del legislador el anunciar en las leyes tributarias que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes,

---

<sup>22</sup>Loc. Cit.

<sup>23</sup>MargainManautou, Emilio.Op. Cit., pág. 47.

<sup>24</sup>Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., pág. 26.

que será el reglamento el que las precise en cuando a su número, alcance, extensión, etcétera. (...)"<sup>25</sup>

Se distinguen formalmente de la ley en que, aún conteniendo como ésta normas jurídicas, no emana de las normas de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado o como tradicionalmente se dice, del poder impositivo.<sup>26</sup>

Clasifica al reglamento en tres categorías: para la ejecución de las leyes, para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entres de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.<sup>27</sup>

Delgadillo señala que el reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en virtud de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.<sup>28</sup>

En el caso de los reglamentos como fuente formal de Derecho Tributario es menester señalar que se encuentran limitados a lo que se establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239 el cual dispone que: 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.

---

<sup>25</sup>Loc. Cit.

<sup>26</sup>MargainManautou, Emilio.Op. Cit., pág. 46

<sup>27</sup>Loc. Cit.

<sup>28</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. pág. 89.

En mencionado artículo se encuentra establecido los reglamentos como parte de las fuentes del Derecho Tributario en el que como bien se ha hecho alusión con anterioridad, el hecho de que emane de la Constitución le otorga esa superioridad jerárquica en cuanto a la delimitación de cómo deben de ser creados los reglamentos, sin interferir en las bases de recaudación y únicamente delimitándose a cobro administrativo y los procedimientos para poder captar lo relativo a los tributos.

### **1.3.3.5. Jurisprudencia**

Lobato señala que la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de derecho ya que es de los fallos emitidos por los órganos correspondientes que emanan la detección de errores en las leyes, así como también innovaciones que se añaden a la normativa fiscal. Sin embargo señala el autor que por si sola la jurisprudencia no tiene la potestad de modificar, derogar o crear leyes fiscales sino que únicamente puede generar la conveniencia.<sup>29</sup>

Se define como las resoluciones de los tribunales que, por mandato de ley, son de observancia obligatoria. Sin embargo Delgadillo refiere que no es fuente directa del Derecho porque su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas ya existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de los que la ley establece. No obstante lo manifestado el autor refiere que se debe reconocer que su existencia y aplicaciones de importancia significativa en el mundo jurídico, toda vez que a través de ella se precisan, el contenido y alcance de las normas jurídicas, y puesto que mediante su formación no se pueden crear nuevas disposiciones, una vez establecida, su aplicación constituye un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas, orientando la aplicación de la ley.<sup>30</sup>

El estudio de las sentencias o resoluciones que en materia fiscal expiden los Tribunales, muchas veces nos explican el porqué de las reformas a las leyes

---

<sup>29</sup>Ibíd., p. 27-28.

<sup>30</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., págs. 91-92.

tributarias. Por ello se considera que en México la jurisprudencia tiene una enorme importancia, porque ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la ley tributaria.<sup>31</sup>

La jurisprudencia permite recolectar de manera precisa la aplicación que tiene la normativa por parte de los sujetos que se encuentran investidos de jurisdicción ante los casos que se han presentado ante los tribunales competentes. Es decir que permite establecer la norma al caso concreto sentando precedentes útiles a las situaciones que se desenvuelven en un futuro. De tal forma puede ser establecido de manera similar ciertas situaciones que por la naturaleza parecida del caso pueda un fallo anterior servir de base ante la dilución de otro.

Dentro del alcance que tiene la jurisprudencia puede atribuirse que la misma se encuentra vinculada por la jurisdicción. Cabe resaltar que lo que dictaminan los Tribunales de Justicia debe de ser acatado por la Superintendencia de Administración Tributaria. La Jurisdicción vía la jurisprudencia le indica al Legislador el camino que debe de tomar a través de la leyes, demandando la creación de normativas que se apeguen a la realidad que se vive en los Tribunales de Justicia.

Por otra parte es importante destacar la importancia que conllevan los criterios administrativos dentro de las fuentes que no menciona el Código Tributario. Puede señalarse que es una vinculación matizada ya que si no se está de acuerdo con la decisión puede presentarse ante el juez un recurso o una queja que le señala al funcionario que la debe de aplicar de otra forma, es decir que la decisión del criterio es revocable y por ende no vincula en su totalidad al contribuyente o ciudadano. Dentro del aporte de los criterios administrativos puede señalarse dos:

1. Los provenientes del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria: Son aquello que nacen del criterio que

---

<sup>31</sup>Margain Manautou, Emilio. Op. Cit., pág. 62.

proviene de las resoluciones de los recursos de Revocatoria, que por disposición legal es el Directorio el encargado de resolver.

2. Los provenientes de las Consultas Vinculantes: las cuales se encuentran reguladas en el artículo 102 del Código Tributario. Estas las realiza la Superintendencia de Administración Tributaria y extiende sus efectos únicamente al contribuyente. Se genera un criterio administrativo si existen varias consultas sobre un mismo tema.

#### **1.4. Relación con otras ramas del Derecho**

El autor Rodríguez Lobato señala que: "(...) las relaciones entre el Derecho Fiscal y las de las ramas del Derecho radica en que el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del Derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuadas y cabalmente conocidas y entendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias."<sup>32</sup> Margáin citado por el autor referido argumenta que: "La materia tributaria podemos conceptuarla como la rama más compleja del Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etcétera, o sea, que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicando su pretoriamente, al que compete la solución de un problema específico".<sup>33</sup>

Es menester señalar la similitud que tienen las diferentes ramas del Derecho con el Derecho Tributario ya que permite tener un panorama útil, a manera de comprender el lugar que ocupa dentro de las ramas en que se divide. Es importante señalar que debe entenderse al Derecho como un conjunto ya que resulta muy complicado pensar que una de las materias en el Derecho es completamente aislada y que se encuentra sin ningún tipo de relación con las demás por mucho que sea autónoma. En esta ciencia como en muchas es indispensable el soporte entre cada una de las ramas que lo conforman, ya que

---

<sup>32</sup>Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pág. 18.

<sup>33</sup>Loc. Cit. 18

además de contar con el apoyo entre sí puede existir un desarrollo o una base de la cual emanan las normativas del Derecho Tributario, como por ejemplo la rama Constitucional.

#### **1.4.1. Derecho Constitucional**

De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los conceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria; el principio de legalidad y conexo a éste, el principio de capacidad de pago, etcétera.<sup>34</sup>

Según Emilio Margain esta es una rama que acoge los principios fundamentales para la vida de un Estado. En él se debe encontrar también los principios fundamentales que el Estado debe respetar como garantías de los contribuyentes.<sup>35</sup>

Es indispensable plantear la relación que existe entre el Derecho Constitucional y el Derecho Tributario. Resulta una comparación necesaria debido a que como bien se establece anteriormente es de donde se retoman los principios fundamentales que desarrollan el Derecho Tributario. En la carta magna se encuentran establecidas como muchas otras las bases que le dan origen a determinada rama. Se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala las directrices que servirán de fundamento para poder partir al desarrollo del Derecho Tributario, realizando una división de las competencias y estableciendo garantías sociales e individuales.

#### **1.4.2. Derecho Civil**

De conformidad con la teoría de la doble personalidad del Estado, éste puede celebrar actos con los particulares, no como poder soberano, sino como un

---

<sup>34</sup>Loc. Cit. 18

<sup>35</sup>Margain Manautou, Emilio. Op. Cit., pág. 17.

simple particular, contratando o celebrando operaciones que son reguladas por la rama del Derecho a que pertenece el acto. Muchas de las operaciones de naturaleza civil que celebra el Estado le reportan ingresos.<sup>36</sup>

De esta rama ha tomado numerosos conceptos, entre ellos, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, etcétera.<sup>37</sup>

La relación de ambas ramas radica como bien se establece en la determinación de los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria. Las instituciones contempladas en el Derecho Civil forma parte integral dentro del Derecho Tributario como por ejemplo las obligaciones de los sujetos tributarios, el domicilio, la copropiedad, la responsabilidad solidaria, los modos de extinción de la obligación tributaria por mencionar algunas figuras que se encuentran con relación al Código Tributario y el Derecho Civil. La relación de este último es notoria en cada uno de los aspectos señalados y es por ello que la comparación es menester por el hecho de contar con figuras que permiten ampliar el panorama sobre el Derecho Tributario.

### **1.4.3. Derecho Mercantil**

El derecho mercantil se encuentra relacionado porque de ahí se derivan los principios básicos sobre actos de comercio, comerciante, sociedad mercantil, títulos de crédito, etc. Los que se han visto ampliados o enriquecidos o a veces restringidos, en su contenido por el derecho fiscal con el fin de evitar, hasta donde sea posible la evasión legal de los créditos a favor del Erario.<sup>38</sup>

De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, etcétera.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup>Ibid., p. 14

<sup>37</sup>Ibid., p. 19.

<sup>38</sup>Ibid., p. 17.

<sup>39</sup> Loc. Cit.

Es indudable que gran parte de los aspectos que regula el Derecho Tributario no giran únicamente alrededor de las personas físicas o individuales sino que es preciso realizar el señalamiento al otro tipo de personas que son creadas por la normativa denominadas personas jurídicas o bien mayormente conocidas como empresas. Es menester señalar que el Derecho Tributario hace mención en sus diferentes compendios legales a las obligaciones que deben de presentar las empresas por medio de sus representantes legales, constituyendo fuentes de derechos y obligaciones en la relación entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. El derecho mercantil mantiene íntima relación dentro del procedimiento de inscripción de empresas y normativas de estas ya que resulta inevitable poder hablar de constitución de empresas mercantiles y contribución a los tributos.

#### **1.4.4. Derecho Procesal**

Por lo que le toca al Derecho Procesal, es indiscutible que para la resolución de las cuestiones relativas a lo contencioso tributario y al procedimiento de ejecución, hay que acudir a los principios y reglas de dicha disciplina. La materia tributaria ha tomado de esta rama del Derecho los principios y las bases fundamentales para establecer los recursos administrativos, así como para el desahogo de las pruebas.<sup>40</sup>

De esta rama ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución.<sup>41</sup>

El derecho adjetivo o procesal resulta ser una rama implícita dentro de las demás. Permite a la norma poder establecer los procedimientos para poder dilucidar casos que hayan encajado dentro de los supuestos de la norma sustantiva. El derecho procesal provee los mecanismos necesarios para enmendar o corregir aspectos que se encuentran contemplados dentro de la

---

<sup>40</sup>Ibid.,pág. 19

<sup>41</sup> Loc. Cit.



normativa a modo de crear un derecho activo y no inerte a los intereses de los individuos. Dentro del Derecho Tributario es menester hacer el señalamiento a los procedimientos Contencioso Administrativo y el Económico Coactivo los cuales permiten esa aplicación de la norma en los casos concretos en que encuadren.

#### **1.4.5. Derecho Penal**

De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además y siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el código Penal.<sup>42</sup>

Resulta menester señalar que el Derecho Penal forma parte esencial de la expresión punitiva por parte del Estado de sancionar lo que se considera en contra de la norma. Los tipos penales permiten dar un enfoque al individuo de todo lo que se encuentra prohibido en la sociedad a fin de mantener un orden dentro de la misma y que cada uno aporte lo que es obligación a modo de buscar el bien común dentro de un grupo de personas. En el Derecho Tributario se encuentran marcadas ciertas partes de la normativa con objeto de sanciones, multas, mora, delitos y demás cuestiones que hacen referencia al producto de haber infringido una norma previamente establecida en los códigos de materia tributaria. Por mencionar algunos se encuentran establecidos en el Título III del Código Tributario las infracciones y sanciones, en la sección segunda las infracciones tributarias, en la sección quinta las infracciones a los deberes formales, etc.

#### **1.4.6. Derecho Administrativo**

Dado que las normas que regulan la recaudación, el manejo y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y otros órganos públicos para

---

<sup>42</sup> Loc. Cit.

el cumplimiento de sus fines, no son de carácter administrativo sino fiscales y financieros , la relación consiste en que éste debe ejecutar, en la esfera administrativa, el exacto cumplimiento de aquél.<sup>43</sup>

De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal.

Desde otro punto de vista, no obstante que el Derecho Fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo tanto, la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y las administrativas.<sup>44</sup>

El Derecho Administrativo es de gran importancia para el Derecho Tributario ya que provee la estructura por medio de la cual este último tiene de base para poder desarrollarse. El Derecho Administrativo provee toda la organización de la Administración Pública, de aqueos órganos necesarios para poder realizar la recaudación y la inversión necesaria para poder llevar a cabo políticas de Estado en la cual a través de las instituciones encargadas de determinadas competencias pueda el gobierno funcionar por medio de la captación y gastos necesarios para la sociedad. El Derecho Tributario se apoya en el Derecho Administrativo a fin de poder contar con las bases necesarias con el fin de proveer las formas en las cuales se desarrollara el manejo de los ingresos y egresos Estado. Es por ello la importancia entre la relación de ambas ramas a modo que puedan contribuir a un apoyo mutuo para poder alcanzar el fin mismo que la Constitución señala, el bien común.

#### **1.4.7. Derecho Financiero**

Como hemos visto esta rama del Derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios y al Derecho Fiscal corresponde el estudio detallado del

---

<sup>43</sup>Ibid., p. 20

<sup>44</sup> Loc. Cit.

aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. En esta virtud, el Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las acciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero.<sup>45</sup>

Para el Derecho Tributario es importante contar con cada una de las actividades que señalan las diferentes ramas que cuentan con similitudes con ella. El Derecho Tributario resulta tener una gran similitud con el Derecho Financiero por el hecho de contar con la normativa necesaria para poder realizar la obtención de los recursos tributarios, formando de tal manera una base para poder complementarla con la normativa establecida del Derecho Tributario y de tal forma permitir la recaudación.

---

<sup>45</sup> Loc. Cit.

## **CAPITULO II**

### **2. Principios Constitucionales Tributarios**

Dentro de los principios constitucionales del Derecho Tributario es importante señalar lo que se entiende por potestad, ya que en ella radica la capacidad del Estado para exigir a los ciudadanos parte de su riqueza y financiar de tal manera las situaciones públicas a las que se esté sujeta. Dentro de tal idea la Constitución Política de la República de Guatemala manda que los ciudadanos deben aportar al sostenimiento de los gastos públicos y por ello el pago y la contribución son parte de una actitud ciudadana establecidos por pilares como la moralidad y la cultura tributaria. La potestad tributaria por ende puede ser vista desde dos puntos. El primero es la creación del tributo, el cual según la propia Constitución Política de la República se encuentra determinado por el Congreso. Y segundo, la aplicación o imposición tributaria quien en el caso en concreto es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) (o bien la municipalidades en el cobro del IUSI por señalar un ejemplo).

Ya que se ha determinado la potestad como parte del poder que se ostenta para la creación y el cobro de los tributos, es importante señalar que dicha potestad no es absoluta, sino se encuentra limitada por los principios constitucionales tributarios, impidiendo de tal manera un imperio absoluto por parte de los entes públicos que por ley son los encargados de concluir el procedimiento del ciclo del tributo que va desde su creación hasta la recaudación del mismo. Con ello se evita recaer en situaciones sociales históricas en las cuales ha existido un declive social en cuanto al cobro de tributos se refiere, teniendo características desmedidas y totalmente arbitrarias en las cuales ha existido un levantamiento por parte de las distintas sociedades en virtud de no haber habido una restricción a la potestad.

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad, por el solo hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio. Es por ello que del análisis de

las disposiciones constitucionales los estudiosos del Derecho han derivado una serie de reglas básicas que deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones.<sup>46</sup>

El poder de imposición en el Estado de derecho no se ejerce sin límites. Estos límites son fijados por dos principios fundamentales: el de legalidad y el de igualdad. La Constitución Política debe establecer límites muy generales para que el ejercicio del poder de imposición se adapte a las cambiantes circunstancias económicas y sociales y a las modernas elaboraciones de la política financiera y el derecho tributario.<sup>47</sup>

Para lo anteriormente señalado dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, el constituyente dejó establecido en distintos artículos varios principios fundamentales en los cuales se expresan los límites de forma clara en los que debe de actuar el legislador, para poder establecer la creación y aplicación de los tributos en forma limitada y respetando los derechos de los contribuyentes dentro de un sistema tributario en que las garantías constitucionales subsistan de buena forma.

## **2.1. Principio de Legalidad**

La Suprema Corte de Justicia Mexicana estableció respecto al Principio de Legalidad que a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la

---

<sup>46</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., pág. 71.

<sup>47</sup>Ramírez Cardona, Alejandro; "Derecho Tributario Sustancial y Procedimental", tercera edición, Editorial Temis, Bogotá-Colombia, pág. 62.

obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.<sup>48</sup>

Es de suma importancia que los tributos se encuentren establecidos en una normativa que esté al alcance de todos los ciudadanos. Esto permite establecer un Estado de Derecho eficiente por medio del cual el contribuyente conozca en todas las aristas a lo que se encuentra obligado. Además de ello se señala que el principio de legalidad no debe únicamente circunscribirse a que la norma sea emanada por parte del ente correspondiente sino también que se encuentre determinada en ley.

El principio de Legalidad tiene su esencia en la primacía de la Ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales de su regulación, sin contravenir ni irrespetar el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley.<sup>49</sup>

Atendiendo a lo anterior puede señalarse que el principio de legalidad es definido en todo su entorno por lo que se establece de forma concreta en la ley. En este caso el artículo 239 Constitucional es claro en establecer las bases de dicho principio señalando al Congreso como responsable de la creación de los impuestos. Para ello que dicho principio se encuentre señalado en la Constitución le otorga una jerarquía constitucional frente a las demás normas y por ende las leyes ordinarias deben de respetar lo que en se encuentre establecido en ella.

---

<sup>48</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., pág. 71.

<sup>49</sup>Monterroso, Gladys; "Fundamentos Tributarios", Guatemala, tercera edición, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2009, pág. 40-41.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede encontrar el Principio de Legalidad en varios artículos, principiando por el Artículo 5 que norma que nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en Ley; el artículo 24 que regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la Ley; por su parte el Artículo 28 señala la facultad de todo habitante de la República de hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la Ley, de la misma manera podría seguirse citando artículos relativos al Principio de Legalidad.<sup>50</sup>

El artículo que señala de forma clara el principio en mención se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente dentro del artículo 239 que establece que: “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 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.”

El principio de legalidad como bien se ha establecido es extenso y no solo se circunscribe directamente a la creación de impuestos. Sin embargo para el tema que atañe se debe de tomar en cuenta que el principio de legalidad es el límite formal por excelencia al poder tributario. No puede existir o haber tributo sin ley, igual que en materia penal. Es importante destacar que para cualquier

---

<sup>50</sup>Loc. Cit.

aplicación de determinado tributo este debe de contar con una normativa que le de origen a las bases del mismo, estableciendo el hecho generador, el sujeto pasivo, activo, las exenciones, base imponible, el tipo impositivo, etc. De tal manera se estaría a la luz del cumplimiento del principio de legalidad que establece la Constitución, permitiendo un control establecido directamente al ente encargado y determinando también la obligación para el contribuyente obligado a realizar el pago.

Para ampliar el concepto, el Dr. Luis Illanes define a este principio como: “La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por la Ley se pueden establecer tributos.”<sup>51</sup>

Gabrino Fraga se circunscribe a un estudio del Principio de Legalidad desde dos puntos de vista, el primero establece que “Puede entenderse desde el punto de vista material en cuyo caso su alcance es que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser tomado también en un sentido formal significándose entonces que además de ser una Ley desde el punto de vista material, la norma que precede el acto debe tener también el carácter de una Ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el Poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de Leyes.”<sup>52</sup>

Al entrar al análisis de este principio, como bien lo expone el autor, puede desglosarse desde varios puntos de vista, uno es la forma en que opera el *Imperium* del Estado; para el caso de Guatemala, el carácter formal de la norma estriba en que el Congreso de la República, es el único Organismo del Estado con facultades para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales y para determinar todo lo relacionado en los encisos descritos en el artículo constitucional ya citado. Otro aspecto a enfocar radica en que se enfatiza que son nulas de pleno Derecho, las normas

---

<sup>51</sup>Castillo González, Jorge Mario; Derecho Administrativo. Pág. 111.

<sup>52</sup>Rodríguez Lobato, Raúl; “Derecho Fiscal”; México, Editorial Mexicana, 1986, Segunda Edición, pág. 43.



inferiores a la Ley que contradigan lo establecido en ella, y se extiende al concepto de lo que debe normar un reglamento, señalando que éste debe concretarse a lo relativo al cobro administrativo del tributo, y a establecer procedimientos, más no a modificar lo previamente instituido en la norma ordinaria, más no a modificar lo previamente instituido en la norma ordinaria, ya que de hacerlo se estaría ante un reglamento inconstitucional por la violación de este principio.<sup>53</sup>

Para lo anterior la Corte de Constitucionalidad ha señalado dentro de los fallos dictados de su parte que en congruencia con esta disposición, el código tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria.<sup>54</sup> Por ello es coherente que las bases de recaudación que contradigan o tergiversen las normas sean nulas ipso jure, ya que de tal manera se enfatiza el control exclusivo al Congreso de la República la creación de las bases de los tributos. De tal manera se evita como bien señala la corte de constitucionalidad el abuso del poder al momento de la creación.

El principio de legalidad puede expresarse mediante una frase latín que inspira al Derecho Tributario “nullum tributum sine lege”, que significa: es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley.<sup>55</sup>

A través del Congreso de la República se encuentra reflejado el mayor conjunto de representatividad democrática del pueblo y es por ende que a través de dicha representación es razonable la creación y el límite puesto en determinado ente ya que de no existir esa exclusividad se instaurarían tributos de varios sujetos pasivos y se podría crear un descontrol en el uso de la figura del tributo.

---

<sup>53</sup> Monterroso, Gladys. Op. Cit., pág. 42-43.

<sup>54</sup> Gaceta 31, expediente No. 231-93. Fecha de sentencia: 08/02/94.

<sup>55</sup> Monterroso, Gladys; “Fundamentos Financieros”, Finanzas Públicas, segunda edición, Guatemala, Arte más Arte, 2006, pág. 163.

## 2.2. Principio de Capacidad Contributiva

Antes de entrar en detalle del principio, es elemental poder establecer de manera clara que es la capacidad contributiva. Se puede señalar como tal la aptitud que tiene la persona o contribuyente para ser llamada a colaborar en las cargas públicas derivado de su propia capacidad económica por medio de la cual refleja un activo propenso a ser requerido de forma legal por parte del sujeto activo. Si la persona no posee dicha aptitud no puede por razonamiento legal poder estar en la obligación de contribuir al fisco, ya que se estaría violentando los derechos fundamentales sobre los que descansa la recaudación tributaria. Una porción del mencionado activo debe de ser recaudada de forma justa en la cual la persona se mantenga con el mínimo vital de existencia el cual atiende que la persona antes de ser contribuyente es persona y por lo tanto debe de cubrir sus necesidades personales y familiares.

El principio de capacidad contributiva supone el conjunto de valoraciones subjetivas y objetivas que sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible y previsto por la ley.<sup>56</sup>

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las persona para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia.<sup>57</sup>

No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna. No toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están

---

<sup>56</sup>Porras y López, Armando; “Derecho Fiscal (Aspectos Jurídicos y Contables)”, Sexta Edición, México, 1977, Pág. 70

<sup>57</sup>Moschetti, Francisco; “El Principio de Capacidad Contributiva”, Madrid, 1989, pág. 267.

disponibles a título definitivo.<sup>58</sup> Por otra parte, la situación económica de una persona no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de aquella. Existe consenso en la doctrina en considerar índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio.<sup>59</sup>

Para poder definir la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran obligados a contribuir es necesario poder tomar en cuenta los diferentes elementos que se han mencionado con anterioridad. Además de ello el sujeto debe de manifestar de distintas formas su capacidad contributiva. Por una parte debe de contar con ciertos activos que le permitan encontrarse como posible contribuyente, como por ejemplo el patrimonio, la propiedad, la renta, y otras manifestaciones. Dados dichos supuestos el contribuyente manifiesta de cierta manera que es sujeto de poder contribuir. Por ello la captación que resulta por parte del sujeto activo no puede en ninguna forma requerir la totalidad porcentual o bien una muy alta ya que se estaría bajo una confiscatoriedad del tributo y además se violentaría el principio de capacidad de pago ya que el contribuyente resultaría violentado dentro de los principios constitucionales, colocándolo en una situación vulnerable a su haber económico pudiendo llegar a ser considerados como inconstitucionales por amenazar los derechos fundamentales de los ciudadanos.

El principio de Capacidad de Pago hace referencia a que los tributos deber ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo a su situación financiera en la sociedad. Este principio no es sino el principio de Justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que “conforme a sus ingresos los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establecerán en función de su capacidad económica”. Actualmente nuestra legislación denomina este principio como Capacidad Contributiva o Capacidad

---

<sup>58</sup>Pérez de Ayala y González García; “Curso de Derecho Tributario”, sexta edición, pág. 178.

<sup>59</sup>Moschetti, Francisco. Op. Cit., pág. 260.

De pago y se encuentra contenido en la Constitución Política de la República en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las Leyes Tributarias serán estructuradas conforme el Principio de Capacidad de Pago”.<sup>60</sup>

A través de un sistema justo y equitativo se pretende el respeto de los derechos fundamentales hacia el contribuyente. Es por eso que los tributos deben de ser delimitados categóricamente sobre las manifestaciones de riqueza existentes. Ello exige al legislador que previo a la creación de determinado tributo, este atienda a todos los factores necesarios para garantizar el cumplimiento de la normativa constitucional. El legislador debe de tomar en cuenta elementos como la capacidad del sujeto, así como el establecimiento de tarifas progresivas que permitan establecer determinados montos para ser justos con los contribuyentes.

### **2.3. Principio de Equidad y Justicia**

Se debe de partir para poder referirnos a este principio del significado que tienen las palabras equidad y justicia. Claramente poseen significados distintos y por ello podemos comenzar definiendo equidad como: El perfeccionamiento de la justicia en su aplicación a los casos concretos que puedan presentarse en la vida del derecho.<sup>61</sup>

Así mismo señala Alberto Herrarte que la equidad es una forma de interpretación de la ley, tomando en cuenta todos los antecedente y consecuentes de la norma y del caso particular. Refleja en cierta forma a la Justicia que se adelanta a la norma por sus ideales mas avanzados, resultando la norma la ley lata y la equidad la ley ferenda.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup>Monterroso, Gladys. Op. Cit., pág. 44.

<sup>61</sup>Mouchet Carlos; Zorraquin Becu Ricardo; “Introducción al Derecho”, novena edición, Buenos Aires, Editorial Perrot, pág. 63.

<sup>62</sup>Herrarte, Alberto; “Los fundamentos del Estado de Derecho”, primera edición, Guatemala, Tipografía Nacional, 1996, pág. 250.

La equidad como ha quedado señalado es un elemento que rebasa a la justicia, en los casos en concreto. Es importante hacer el señalamiento que la ley no se basa en la equidad sino más bien en la justicia refiriéndose en la generalidad de los casos ya que resulta imposible prever cada uno de las situaciones que ocurren en la vida en sociedad. Es por ello que el conocido concepto latín *dura lex sed lex* que traducido al español significa: dura es la ley, pero es la ley, resulta apropiado debido a que la ley se encuentra basado en principios de justicia, la cual a través de la normativa trata la manera de encuadrar los casos que resulten de la acciones de los particulares. Por su parte la equidad, deriva en esa serie de situaciones concretas en las cuales la justicia por decirlo de una forma se encuentra estática ante determinada situación y es en ella donde la equidad debe de tomarse en cuenta al momento de resolver tal escenario.

Debe reconocerse, que la ley no es aplicable al caso singular, a pesar de que a primera vista así apareciera. Lo equitativo es lo justo y resulta mejor que la deficiencia que se deriva del carácter universal de la ley.<sup>63</sup>

La justicia por su parte es muy complicada de conceptualizar debido a que muchas de las ocasiones resulta subjetiva, ya que lo que es justo para algunos no lo es para otros y viceversa. La justicia a lo largo del tiempo ha dado muchas acepciones pero podemos mencionar en concreto algunas definiciones que permitan atender el concepto de forma simple para el desarrollo del principio que atañe a este apartado.

La justicia se puede definir como señala Ulpiano: “la voluntad firme y continuada de dar a cada uno lo suyo. Todos los hombres en todos los tiempos han creído que la sociedad de la que forman parte debe regirse por esa clase de voluntad y que sin ella su sociedad se desmoronaría”.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup>Ibid., p. 251.

<sup>64</sup>Villatoro Toranzo, Miguel; “Introducción al Estudio del Derecho”, sexta edición, México, Editorial Porrúa S.A., 1984, pág. 207.

Dar a cada uno lo que corresponde ha sido a lo largo del tiempo una de las definiciones más acertadas que a la justicia corresponden. Pero como bien se hacía mención con anterioridad lo complicado resulta especificar en los casos en concreto que es lo que corresponde a cada persona. Para ello la ley a través de la normativa vigente permite establecer un orden social en el cual pretende ser la base de un sistema social equilibrado que permita establecer límites a las acciones de los individuos y de tal forma alcanzar con ello el bien común. Para el logro del bien común es menester señalar que las bases de justicia deben de permanecer sólidas frente a los distintos hechos que se susciten ya que sin una garantía judicial no puede enfrentarse un desarrollo por parte de los individuos que viven dentro de una sociedad.

La justicia Distributiva es aquella especie de Justicia que regula la distribución proporcional de bienes, cargas y penas por parte del Estado a los ciudadanos y los correlativos derechos y deberes de éstos respecto del Estado. El objeto material de esta especie de Justicia es principalmente la conducta económica.<sup>65</sup>

Atendiendo el tema en concreto la definición anterior trae a colación las pretensiones por parte del Derecho Administrativo y más específicamente se puede encuadrar en el Derecho Tributario. Este último procura dentro de una de sus tantas funciones, distribuir las cargas del Estado por medio de los tributos a los ciudadanos que presenten la capacidad necesaria para contribuir. Los deberes que se derivan de la Justicia Distributiva son aquellos que permitan al Estado cubrir las necesidades a las que se ven obligados a través de la infraestructura que de él deriva. Es importante destacar que el Estado necesita recursos para poder funcionar dentro de sus facultades básicas y es por ello que la población como un elemento fundamental del mismo, le otorga el deber a los contribuyentes para que sirvan de soporte al funcionamiento Estatal.

El acto de justicia, en efecto, tiene que atender más al espíritu de la ley que a la fórmula empleada. Y cuando la aplicación literal de sus términos condujera a

---

<sup>65</sup>Villatoro Toranzo, Miguel. Op. Cit., pág. 220.

resultados notoriamente contrarios a la razón de la ley, corresponde a la equidad rectificarla dando la solución cabalmente justa. No porque la norma jurídica sea en sí misma injusta, sino porque su generalidad no le ha permitido prever o resolver todos los casos posibles. La equidad es, por consiguiente, un correctivo del derecho positivo, que se emplea cuando es preciso aplicar sus fórmulas generales a los casos concretos que pueden presentarse. O bien para emplear las palabras de Aristóteles, la equidad es una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal.<sup>66</sup>

Dentro de los parámetros normativos la ley debe de apoyarse en la equidad para poder resolver los distintos hechos que resulten, como bien se establece, debe de ser un correctivo para poder llenar los casos que la ley por su generalidad ha dejado al margen.

El principio de Equidad y Justicia se encuentra señalado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece que: “El sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

La equidad es un principio constitucional de la tributación y una garantía que el cobro del impuesto se realizará respetando esa equidad que según Aristóteles servirá para que en la creación de cada ley tributaria se respete la situación económica de cada contribuyente y que cada quien pague lo justo.

A la equidad se le considera tradicionalmente como la justicia del caso particular, cuyo fin es atenuar el excesivo rigor de las leyes. La función de la equidad es por lo tanto corregir la injusticia que puede derivar de la aplicación de una ley a un caso concreto, aunque la ley en su esquema genérico pueda ser justa. La equidad no es algo ontológicamente distinto de la justicia, sino una modalidad de la misma; por lo que una ley no puede ser equitativa e injusta al mismo tiempo, porque si es equitativa es justa y si se es injusta no puede ser equitativa.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup>Mouchet Carlos; Zorraquin Becu Ricardo. Op. Cit., pág. 64.

<sup>67</sup>Monterroso, Gladys. Op. Cit., pág. 78.

De tal forma el constituyente a través del artículo citado señala de manera clara las características que debe de regir el sistema tributario. Características que permiten la distribución de las cargas de una manera equilibrada ya que no todos los contribuyentes pueden soportar de la misma forma y condiciones lo que se le es impuesto. Derivado de lo anterior, la creación, imposición, requerimiento y utilización de los tributos deben de generarse bajo las bases del principio en mención y de tal forma actuar dentro de los límites que la propia Constitución señala a manera de respetar los derechos de cada uno de los individuos.

#### **2.4. Principio de No Confiscatoriedad**

Confiscar significa privar a uno de sus bienes y aplicarlos al Fisco.<sup>68</sup> Esto quiere decir que el Estado dentro de su potestad no puede privar de la totalidad o de gran parte de la propiedad de los contribuyentes afectándolos de forma desmedida sin tomar en cuenta las necesidades básicas de los particulares que le permitan un desenvolvimiento personal o familiar, ya que esto desembocaría en una violación directa a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El Derecho Tributario se encuentra inspirado también en el principio de No Confiscación, el cual se encuentra establecido, en su orden, en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establecen: “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso, podrán exceder del valor del impuesto omitido”, Es importante señalar que la multa se considera confiscatoria cuando se da la pérdida de bienes por cualquier motivo a favor del Estado<sup>69</sup>. Así mismo puede determinarse que la última frase del artículo 41 Constitucional se refiere a multas o sanciones económicas ya impuestas, que tiene como base el no cumplir en el tiempo reglamentado con el pago de

---

<sup>68</sup> Santiago de León, Erick Gustavo; “Derecho Tributario”, segunda edición, Guatemala, SR Editores, 2008, pág. 37

<sup>69</sup> Gaceta No. 93. Expediente 3983-2008. Fecha de sentencia: 3/7/2009.



impuestos, en cuyo evento la sanción no puede sobrepasar la impagada cantidad del tributo ya que se determina como una multa confiscatoria.<sup>70</sup> “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o mas sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”. Un tributo es confiscatorio siempre y cuando atente contra la capacidad de pago del contribuyente, o que afecte en gran medida su riqueza o sus bienes.<sup>71</sup>

El principio de no confiscatoriedad permite que a partir de la Constitución pueda generarse el control necesario para poder proteger la propiedad privada del individuo, el cual es un derecho fundamental plasmado en la carta magna. Es la propiedad privada la base fundamental que permite a este principio limitarse de manera controlada al momento de la creación de los tributos, ya que uno que resultase confiscatorio sería objeto de ser contrario a la Constitución.

Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por “parte sustancial”, y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto. Así, es evidente que no puede ser igual la imposición en épocas de paz que en épocas de guerra. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan.<sup>72</sup> Para extender una idea de lo que se considera como multa confiscatoria resulta importante hacer referencia que esta se genera cuando la imposición rebasa de forma desmedida la capacidad de pago del eventual infractor, comprometiendo su economía personal. De igual forma la multa es confiscatoria cuando carece de razonabilidad y proporcionalidad, contrariando el orden constitucional. La multa

---

<sup>70</sup>Gaceta No. 48. Expediente 183-97. Fecha de sentencia: 20/5/98.

<sup>71</sup>Monterroso, Gladys. Op. Cit., págs. 170-171.

<sup>72</sup>Villegas, Héctor; “Curso de finanzas”(Derecho Financiero y Tributario), cuarta edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1987, pág. 197-198.

posee un fin de prevención y corrección, no puede de ninguna manera ser represiva que llegue en determinado momento a afectar el patrimonio individual del sujeto ya que de tal forma se determinara como confiscatoria.<sup>73</sup>

Precisamente la Constitución no señala límites para que un tributo sea denominado como confiscatorio o no, por lo que debe atenderse a varios factores que puedan exceder el límite de lo razonable para poder ser decretado como tal. Cuando se violenta de forma desmedida la capacidad de pago se esta violando el principio de la prohibición a los tributos confiscatorios. Por otra parte se debe de entender a los principios constitucionales del Derecho Tributario como un conjunto ya que no puede violentarse uno de ellos sin transgredir los demás. Si nos encontramos ante un tributo que respete la justicia y la equidad, se estará por lo tanto a un principio que no sea considerado confiscatorio. Por ello es necesario establecer el conjunto de los principios ante los tributos que se necesiten crear.

## **2.5. Principio de Prohibición a la Doble y Múltiple Tributación**

El principio de prohibición a la doble y múltiple tributación se concreta cuando un mismo Sujeto Pasivo durante un mismo periodo fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más Sujetos Activos ya sea que se trate del Gobierno Central o del Gobierno Local o Municipal, imponiendo el pago de dos o más tributos.<sup>74</sup>

Se puede definir entonces que dentro de la doble o múltiple tributación son cuatro las circunstancias a tomar en cuenta para que exista:

1. Mismo Hecho Generador
2. Sujeto Pasivo
3. Sujeto Activo
4. Mismo periodo de imposición

---

<sup>73</sup>Expediente 2810-2014. Fecha de sentencia: 20/8/2015.

<sup>74</sup>Monterroso, Gladys; "Fundamentos Tributarios". Op. cit., pág. 66.

Existe entonces la protección al contribuyente partiendo que el Estado a través de la potestad que ostenta se encuentra en la prohibición de grabar dos veces una situación que se genere dentro de los parámetros que se han señalado anteriormente.

## **2.6. Principio de Igualdad**

Rodríguez Lobato cita en su obra que: “El principio de igualdad significa que la Leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”.<sup>75</sup>

La igualdad significa dar un tratamiento equitativo a las diferentes personas que por derecho corresponde. Dicho concepto es utilizado para muchas situaciones sociales debido a que todos ostentan los mismos derechos derivados de la aplicación general de las normativas que se encuentran vigentes en determinado territorio. El artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala señala que: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”. Por lo que todos los ciudadanos se encuentran sujetos a las mismas disposiciones legales que se encuentran establecidas y de tal manera ostentan los mismos derechos y obligaciones.

El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra.<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> Monterroso, Gladys; “Fundamentos Financieros” (Finanzas Públicas), Op. cit., págs. 168.

<sup>76</sup> Spisso, Rodolfo; “Derecho Constitucional Tributario”, segunda edición, Buenos Aires-Argentina, Ediciones Depalma, 2000, pág. 325.

Como bien se señala la igualdad no busca únicamente la percepción del concepto en un estado puro que reflejaría una sociedad sin problemas, más bien se encuentra dirigido a una realidad constante dentro de los grupos sociales que es encontrar sujetos que se hallen en situaciones diferentes a otros. El Estado por medio de políticas públicas es el encargado de adaptar las normativas necesarias para poder llevar a cabo la inclusión de los desiguales a un estado igualitario que sea lo más adecuado posible.

En una segunda acepción se habla de igualdad como base de los tributos, como medida de la obligación, significando que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. Decir que todos deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin capacidad no existe constitucionalmente obligación de contribuir. Vemos, entonces, cómo generalidad y capacidad económica pueden ser vistas como especificaciones del principio de igualdad.<sup>77</sup>

Es de notar entonces que el principio de igualdad no es un principio que se encuentre aislado sino que conlleva otros que paralelamente demandan un respeto de ellos para poder configurar de buena forma la igualdad deseada. Dicho principio demanda una igualdad de obligaciones para aquellos individuos que se encuentren en igualdad de condiciones. Es decir, que atendiendo a la igualdad tributaria cada una de las personas son llamadas a colaborar con los gastos públicos necesarios para el desarrollo social. Así mismo, deben de tomarse en cuenta las capacidades que se generen de cada persona ya que es impensable que a un individuo que genera menos se le establezca el mismo monto que a una persona que posee más activos, por lo que a través de la progresividad se le permite al estado crear segmentaciones para el trato equitativo de las personas, sin decir esto, que se está dando un trato desigual a los llamados a contribuir. El Estado puede hacer uso de este tipo de herramientas para poder crear un orden general atendiendo a la capacidad económica del individuo.

---

<sup>77</sup>Ibid., p. 330.

En el Estado de derecho, todos los ciudadanos son iguales frente a la ley. De esta manera, el impuesto debe ser exigido a todos en igualdad de circunstancias. Pero la igualdad como medida de la justicia no debe entenderse como una simple paridad mecánica, sino en su expresión axiológica (lógico-formal) que se concreta en la fórmula aristotélica del tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales. Es la justicia como valor del derecho en todas sus ramas y manifestaciones.<sup>78</sup>

El trato desigual a los desiguales se encuentra fundamentado en una idea en la que permita al Estado lograr a través de las políticas normativas un ente Estatal que lo largo del tiempo pueda lograr equipar esa igualdad de la cual aspira una sociedad. El trato desigual permite que con determinadas acciones se puedan alcanzar los objetivos deseados ya que no hay manera que en un tratamiento igual a los desiguales pueda conseguirse. Es por ello que en el tema de los tributos permite que el Estado cumpla con su finalidad económica y social, permitiendo que todos a través de sus condiciones colaboren de manera en que no resulten afectados transgrediendo no solo el principio en mención sino los demás que como ya hemos mencionado se encuentran posicionados como un conjunto y no de manera aislada.

---

<sup>78</sup>Ramírez Cardona, Alejandro. Op. cit., pág. 78.

## CAPITULO III

### **3. De los Tributos**

#### **3.1. Definición**

Según Dino Jarach el tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades.<sup>79</sup> Así mismo señala el autor en mención que el Tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributos, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.<sup>80</sup>

Para Plazas Vega: “El tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro ente de carácter público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social consistente en prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas, por lo que no constituyen la sanción de un acto ilícito, las cuales se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante el desarrollo de la actividad financiera administrativa.”<sup>81</sup>

El Código Tributario<sup>82</sup> señala en el artículo 9 que tributo son: Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

El tributo es una prestación comúnmente en dinero por medio de la cual el

---

<sup>79</sup>Jarach, Dino; El hecho imponible (Teoría general del derecho tributario sustantivo), segunda edición, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, pág. 9.

<sup>80</sup>Ibid., págs. 11, 12.

<sup>81</sup>Plazas Vega, Mauricio; “El Liberalismo y la teoría de los Tributos”; Bogotá, Editorial Temis, S.A., 1995, Primera Edición, Pág. 370

<sup>82</sup>Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Estado hace uso de su poder de imperio para captar recursos de manera que pueda emplearlos para fines determinados. El tributo es exigible por medio de una ley del poder público a aquellas personas que poseen capacidad contributiva, es decir que puedan colaborar con los gastos públicos. La capacidad anteriormente mencionada debe ser real y efectiva, el legislador en su actuar debe de observar una manifestación de riqueza y de esta manera crear el tributo.

Dentro de los elementos que presenta el Tributo se puede hacer señalamiento de dos:

- **Cualitativos:** que representan que tributos es, a que hecho generador responde, quien es el sujeto pasivo de la obligación, y;
- **Cuantitativos:** el cual señala los elementos como por ejemplo cuanto se debe de pagar, la base imponible y el tipo impositivo por mencionar algunos.

### **3.2. Características del Tributo**

El hecho generador debe de ser expresivo de riqueza.

- Es comúnmente dinerario
- Debe de existir una previa ley para decretar impuesto.
- Es coercitivo
- El fin es colaborar con el gasto público

### **3.3. Clasificación**

La gran mayoría de los estudiosos del Derecho Tributario coinciden en clasificar los tributos en tres categorías:

- Impuestos
- Tasas

- Contribuciones Especiales<sup>83</sup>

### 3.3.1. Impuesto

El impuesto es el aporte, que por una razón de solidaridad social está obligado el individuo a pagarle al Estado, y tiene éste el derecho de exigírselo, para satisfacer necesidades públicas, de carácter indivisible, o sea aquellas en que el servicio que presta el Estado no es determinable para cada individuo, pudiendo hasta ocurrir que el contribuyente no obtenga beneficio alguno del servicio público; en cambio la tasa es la retribución que se paga por un servicio de carácter público o legal que le prestan, de modo particular, funcionarios públicos u organismos estatales y el servicio público no es indivisible como en el impuesto.<sup>84</sup>

Los impuestos son las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.<sup>85</sup>

El Código Tributario<sup>86</sup> señala en el artículo 11 que impuesto es: el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Derivado de las definiciones anteriores podemos conceptualizar al impuesto como una clasificación del tributo por medio de la cual el Estado a través de un requerimiento exige al contribuyente para poder hacer frente a los gastos públicos. El impuesto son prestaciones comúnmente en dinero a las cuales se les puede señalar como la categoría tributaria por excelencia, ya que es de los impuestos que se recaudan, el lugar donde se genera la mayor parte de los tributos en un sistema de recaudación. El impuesto en Guatemala únicamente

---

<sup>83</sup>Documento de Apoyo a la Docencia; "Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal", Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000, pág. 107.

<sup>84</sup>Martín, José María; "Derecho tributario". Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma, 1995, pág. 36.

<sup>85</sup>Fernández Martínez, Refugio de Jesús; "Derecho Fiscal", México, Editorial Diagráficos Unión S.A., 1998, pág. 190.

<sup>86</sup>Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.



puede ser creado por el Congreso de la República en virtud de lo que señala el artículo 239 de la Constitución Política de la República.

### **3.3.1.1. Clasificación de los Impuestos**

#### **3.3.1.1.1. Impuestos Directos**

Los impuestos directos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo a fin de que cumpla con la obligación tributaria en términos de ley, es decir, los dos sujetos, el de jure y el de facto coinciden.<sup>87</sup>

Los impuestos directos o personales son aquellos que gravan el patrimonio o la renta de las personas con independencia de su destinación. Por mencionar un ejemplo de impuesto directo se puede señalar el impuesto a la renta.<sup>88</sup>

El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos directos lo que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza.<sup>89</sup>

Se puede definir a los impuestos directos como una clase de impuestos por medio de la cual puede medirse con certeza la capacidad contributiva del individuo, es un impuesto que es real y efectivo ya que mide de forma precisa la aptitud económica del contribuyente. Es entonces un impuesto que recae sobre manifestaciones de riqueza en las que puede medirse de forma definida y precisa la percepción del contribuyente, dejándolo dentro de una imposición del impuesto más certera a su capacidad contributiva.

Según el criterio de la repercusión, los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. En

---

<sup>87</sup>Porras y López, Armando. Op. cit., págs.106-107.

<sup>88</sup>Disponible en: [http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/clasificacion\\_impuestos.html](http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/clasificacion_impuestos.html)

<sup>89</sup>Rodríguez Lobato, Raúl. Óp. Cit. Pág. 68.

los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no ocurre la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica el sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el Impuesto sobre la Renta.<sup>90</sup>

Puede señalarse dentro de otra característica que define al impuesto directo como aquel impuesto que permite señalar un índice establecido y directo de la capacidad del contribuyente. Se puede medir con claridad y nitidez a cuanto asciende el haber patrimonial que percibe y que es sujeto del impuesto. Por otra parte y como bien se señala anteriormente los impuestos directos ostentan la característica de no poder trasladarse, es decir que la persona a la que se encuentra dirigido el requerimiento no puede entregarle a un tercero el pago del mismo. Contrario por ejemplo el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el cual la propia normativa da derecho a poder trasladarlo de forma que si un importador cobra el IVA, el distribuidor puede cobrarlo también, así de manera sucesiva hasta que dentro de las etapas del consumo es el consumidor final el que termina por ser el último eslabón no pudiendo este ya trasladarlo debido a que es el último dentro de la cadena.

### **3.3.1.1.2. Impuestos Indirectos**

Los impuestos indirectos son aquellos en los que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo al impuesto, pero es una tercera persona (el consumidor) quien cumple con la obligación tributaria.<sup>91</sup>

Los impuestos indirectos gravan transacciones o actividades que las personas realizan, de manera simple se dice que el impuesto directo grava lo que persona tiene y el indirecto grava lo que la persona hace con lo que tiene. Ejemplos del impuesto indirecto son en general los impuestos al consumo, el impuesto al valor agregado (IVA).<sup>92</sup>

El impuesto indirecto es aquella clasificación de los impuestos en la que no puede medirse con certeza la capacidad contributiva de la persona. Este tipo

---

<sup>90</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Óp. Cit. Pág. 77

<sup>91</sup>Porras y López, Armando. Op. cit., pág.107.

<sup>92</sup>Disponible en: [http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/clasificacion\\_impuestos.html](http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/clasificacion_impuestos.html)

de impuestos se encuentran dirigidos a lo que la persona realiza sin establecer con claridad la capacidad contributiva del individuo. Encontrándose encaminado a lo que la persona realiza con lo que posee, es decir que no es un medidor exacto de la riqueza ya que no es un impuesto que recae como los impuestos directos sobre un haber cierto y preciso.

Según el criterio de la repercusión, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagados, quien es el que verdaderamente lo paga.<sup>93</sup>

Por otra parte y configurando otra de las características de los impuestos indirectos es que pueden trasladarse a otra persona. Es decir que el sujeto pasivo no se encuentra definido, ya que se tiene el derecho de poder repercutir el impuesto. Es entonces un impuesto más dinámico que otros derivado de su naturaleza impositiva.

### **3.3.1.1.3. Impuestos Personales**

Los personales son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos.<sup>94</sup>

Son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., pág. 77

<sup>94</sup> Economía. Universidad Autónoma de México (UNAM), México, disponible en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>, Consulta: 26/8/15

<sup>95</sup> El impuesto, Universidad de América Latina (UAL), México, Disponible en: [http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho\\_Fiscal/Pdf/Unidad\\_5.pdf](http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Pdf/Unidad_5.pdf), Consulta: 26/8/15.

Los impuestos personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial.<sup>96</sup>

Este tipo de impuestos según las definiciones anteriores toman en cuenta a la persona como contribuyente. El individuo antes de ser contribuyente es persona y por ende este tipo de impuestos respetan su condición como tal, ya que toman en cuenta la circunstancia que envuelve al contribuyente. Por ende los impuestos personales son aquellos tipos de impuestos que recaen directamente en el sujeto pasivo pero toman en cuenta su circunstancia especial como persona para poder requerir la contribución.

#### **3.3.1.1.4. Impuestos Reales**

Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas.<sup>97</sup>

Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y solo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza.<sup>98</sup>

Los impuestos reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como en el impuesto predial. En ellos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el

---

<sup>96</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit., págs. 77-78.

<sup>97</sup> Economía. Universidad Autónoma de México (UNAM), México, disponible en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>, Consulta: 26/8/15.

<sup>98</sup> El impuesto, Universidad de América Latina (UAL), México, Disponible en: [http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho\\_Fiscal/Pdf/Unidad\\_5.pdf](http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Pdf/Unidad_5.pdf), Consulta: 26/8/15

impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.<sup>99</sup>

Los impuestos reales son aquellos tipos de impuestos los cuales incurren directamente en el activo material que posee la persona como tal. Es decir que no toman en cuenta la circunstancia especial que posee el contribuyente como persona como bien se establece en el apartado de los impuestos personales. Este tipo de impuesto separa las condiciones de la persona del haber económico que posee, ya que es sobre este último que se realiza el requerimiento del impuesto, es decir sobre determinado bien o cosa a la que se encuentra dirigido el tributo de forma específica.

### **3.3.2. Tasa o Derechos**

La doctrina define a los derechos como las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible.<sup>100</sup>

Los tratadistas sostienen que los derechos se deben pagar cuando se den o se presenten cualquiera de los siguientes supuestos:

- En contraprestación de un servicio público particular.
- Cuando el Estado ejerce monopolio sobre el servicio.
- En la prestación de toda clase de servicios que preste el Estado.
- Cuando el particular provoca la prestación del servicio.
- Cuando el particular provoca el servicio en cumplimiento de una ley.
- Cuando el servicio es prestado tanto por la administración activa, como la administración delegada o desconcentrada.

---

<sup>99</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. Pág. 78.

<sup>100</sup>Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. cit., pág. 198.

Se puede agregar también el siguiente:

- Cuando el particular solicita el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado.<sup>101</sup>

Podemos definir entonces a las tasas o derechos como la clase de tributos que los contribuyentes entregan al Estado bajo la premisa de una contraprestación determinada, dirigida específicamente al sujeto pasivo de la obligación.

La Tasa es el ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo que beneficia a la sociedad en general.

García Oviedo dice que Tasa es una exacción pagadera por el particular que se usa y se beneficia especialmente de un servicio o de una cosa pública (tasa de correos, telégrafos, certificaciones, ocupación de la vía pública, etc.). Es el pago del beneficio concretamente recibido de la administración. A diferencia de la contribución especial su origen es muchas veces voluntario, solo quien quiere recibirá la ventaja de la prestación administrativa. Algunos autores prefieren el uso de la terminología de Derecho y no de Tasa, por corresponder más a su significado etimológico, señalando que los derechos son contribuciones establecidas por la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, excepto cuando se prestan por organismos descentralizados.<sup>102</sup>

La tasa es una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado como titular directo o indirecto, originada por una actividad de interés público o colectivo directamente relacionada con el contribuyente, o por la utilización de un bien de dominio público, que no obstante ser indispensable para él, tiene lugar en virtud de su solicitud, y cuya

---

<sup>101</sup>Ibid., p. 200.

<sup>102</sup>Documento de Apoyo a la Docencia; Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000, págs. 114-115.

cuantía tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate.<sup>103</sup>

La tasa se construye a base de:

- Los servicios públicos
- Utilización privativa del espacio público (ej. Estacionamiento sobre la vía pública en determinado territorio o sector)
- Utilización especial del espacio público (ej. Cajero en una calle pública)

El servicio que se le requiere al poder público a través de la tasa permite el desarrollo de la vida de los individuos a través del uso eficiente de los recursos que ingresan por este tipo de tributos. En Guatemala es necesario realizar el señalamiento que la tasa no se encuentra configurada como una clasificación del tributo ya que no es referida de tal manera. Para el efecto el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala señala que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales...”. Así mismo el Código Tributario en el artículo 10 señala que: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”. Por lo que el arbitrio según el mismo cuerpo legal establece que: “Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”. Ejemplo de lo anterior puede señalarse el Boleto de Ornato el cual se paga directamente a las Municipalidades.

Siguiendo con el ejemplo anterior una de las diferencias más significativas entre el denominado arbitrio y la tasa es que, el pago por el arbitrio nominado como boleto de ornato, cuyo pago no representa un beneficio o una contraprestación directa hacia la persona que lo paga, es más bien un beneficio generalizado e indirecto. Sin embargo la tasa si es un tributo que representa un beneficio para el sujeto pasivo al momento de realizar la

---

<sup>103</sup>Plazas Vega, Mauricio; “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario” (Tomo II Derecho Tributario), segunda edición, Bogotá-Colombia, Editorial Temis S.A., pág. 188.

contribución, manifestado en diferentes sentidos como por ejemplo la prestación de determinado servicio público.

### **3.3.3. Contribución Especial**

La contribución especial se ha definido como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra, o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica.<sup>104</sup>

José Aguilar, dice que: Contribuciones Especiales son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatoria a uno o varios sectores de la población, con el objeto de atender en forma parcial el costo de una obra o servicio de interés general y que se traducen en un beneficio manifiesto a quien se presta.<sup>105</sup>

Dentro de las características pueden establecerse:

- Es una figura jurídica tributaria por cuanto que el Estado la impone con el carácter obligatorio de los particulares.
- Se paga por el equivalente del beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio.
- La contribución es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato, ya que es posible la distribución del costo de la obra por que se conoce quienes son los más beneficiados con ella.

---

<sup>104</sup>Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. cit., pág. 210.

<sup>105</sup>Documento de Apoyo a la Docencia; Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000, pág. 117.



- Es obligatoria ya que es impuesta por el Estado o los organismos públicos autorizados.<sup>106</sup>

Este tipo de tributo podemos situarlo entre el impuesto y la tasa. En determinado momento se le denominó como impuesto especial y podemos partir de las definiciones anteriores y conceptualizarlo como un tipo de tributo el cual los contribuyentes aportan al Estado derivado de la realización de obras públicas o bien de un servicio público, que generan un beneficio de forma directa hacia los sujetos pasivos de la obligación.

Las contribuciones especiales tienen un plazo establecido derivado de la duración de la obra, es decir que no es un tributo que debe de pagarse indefinidamente sino más bien dependen de las circunstancias especiales de tiempo sobre la cual se realiza la obra pública o la prestación del servicio. Así mismo es un tributo denominado potestativo ya que quien realiza la obra decide como se va a financiar, y por ejemplo una parte de ese financiamiento puede ser la contribución especial.

### **3.3.3.1. Contribución por Mejoras**

El origen de la contribución de mejoras se remonta al año de 1662, en que se sancionó una ley de ensanche de ciertas calles de Westminster, para cuyo financiamiento se previó además de las contribuciones voluntarias, que las autoridades les cobraran a los propietarios sumas dinerarias en la proporción de los beneficios recibidos por el alza de los alquileres, la aireación, la libertad de acceso, y otras comodidades.<sup>107</sup>

La contribución por mejoras es la contribución especial cuyo beneficio para los contribuyentes deriva de obras públicas (por ejemplo, plazas y jardines públicos; pavimentación, ensanchamiento y prolongación de calles, rutas o

---

<sup>106</sup> Documento de Apoyo a la Docencia; Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000, pág. 117.

<sup>107</sup> García Vizcaíno, Catalina; "Derecho Tributario" (Consideraciones económicas y jurídicas), Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996, pág. 115.

caminos rurales; etc.). En virtud de las obras públicas que el Estado realiza, es equitativo que los sujetos que resultan beneficiados por éstas deban tributar por los beneficios recibidos por el aumento del valor venal o plusvalía de los inmuebles cercanos a tales obras)<sup>108</sup>

El hecho generador de la contribución de mejoras radica en la realización de una obra pública, o en ocasiones de un conjunto de obras, cuya destinataria es la colectividad y no una persona en particular, pero de la cual se desprende un beneficio concreto y divisible que tiene su más común expresión en un mayor valor de los inmuebles que están localizados en la zona de influencia de la obra.<sup>109</sup>

Puede mencionarse que la contribución especial es el género y la contribución por mejoras es lo específico. Esta última es un tipo de tributo dentro del cual el sujeto pasivo paga en virtud de poder contribuir a la realización de determinada obra pública que implica un beneficio directo al aumento que generan los inmuebles de los individuos que se encuentran colaborando. Es posible entonces pensar que derivado de la realización de dicha obra las personas que se encuentren en los alrededores presenten un incremento de índole patrimonial y por esta razón sean llamados a la contribución.

La Doctrina se ha referido a cuatro métodos para establecer el grado de beneficio originado por las obras públicas que entrañan valorización:

1. El método de los simples frentes: según el cual se mide en proporción a la longitud del frente de la obra.
2. El método de simples áreas y frentes: conforme al cual el beneficio se determina en función del área de los inmuebles.
3. El método de avalúos: fruto del cual el beneficio se establece en función de comparar el avalúo del inmueble antes y después de la obra, y;
4. El método de factores de beneficio: conforme al cual el beneficio se mide en función de numerosos criterios, como el sistema de áreas y frentes, la

---

<sup>108</sup>Loc. Cit.

<sup>109</sup>Plazas Vega, Mauricio. Op. cit., pág. 230

distancia de acceso a la obra, el uso del predio y su topografía, el estrato socioeconómico, el área del predio.<sup>110</sup>

Es una contribución proporcional al beneficio especificado derivado, destinado a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común.<sup>111</sup>

Derivado de los ejemplos anteriores puede establecerse que es un beneficio de doble índole ya que por una parte se genera un interés estatal de mejorar o de crear condiciones adecuadas para el desarrollo social y por otra parte se obtiene el beneficio personal por parte de los individuos que viven a los alrededores obteniendo la ganancia patrimonial que se genera de la colaboración.

### **3.4. La Obligación Tributaria**

#### **3.4.1. Definición**

La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producido el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos.<sup>112</sup>

César Albiña García-Quintana la define como el vínculo jurídico establecido por ley, en virtud del cual un sujeto (deudor) ha de pagar una cantidad (cuota) a otro sujeto (acreedor), que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto de hecho previsto en la propia ley.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup>Ibid., p. 230.

<sup>111</sup>Documento de Apoyo a la Docencia; Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000, pág. 118.

<sup>112</sup>Luqui, Juan Carlos; "La Obligación Tributaria", Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989, pág. 23.

<sup>113</sup>Escobar Menaldo, Rolando, Morales, Ana Maritza; "Relación Estado-Contribuyente", Guatemala, Editorial Serviprensa C.A., 2000, pág. 14.

La obligación contributiva o tributaria, ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.<sup>114</sup>

Según lo ya descrito puede definirse a la obligación tributaria como el vínculo jurídico que existe entre el acreedor del tributo y el sujeto obligado a pagarlo, el cual nace a partir de la realización del hecho generador establecido en la ley previamente. A través de la señalada obligación, el Estado es acreedor a partir de que se consolidan los supuestos que en la ley se establecen, esto con el fin de poder cumplir las finalidades a las que se encuentra llamado.

La obligación tributaria es exigible de forma coactiva a través de los distintos procedimientos de los cuales se auxilia la administración pública o los distintos entes públicos acreedores para cobrarse de los tributos que no han sido pagados en el momento y la forma establecida.

Puede determinarse que la relación tributaria es una relación jurídica por la creación de derechos y obligaciones que emanan hacia las partes que se encuentran involucradas dentro de la misma. Podemos de tal forma, señalar como características de la obligación tributaria las siguientes:

- **Es de naturaleza legal:** debido a que nace de la ley a diferencia de la obligación de derecho privado (voluntad de las partes). Debido a ello tienen preeminencia sobre otras obligaciones. La obligación tributaria es indisponible porque es inminentemente legal.
- **Obligación de derecho público:** ya que se encuentra regulada por normas y principios del derecho público.
- **Es una obligación comúnmente en dinero:** debido a que en la mayoría de veces la obligación recae de forma pecuniaria.

---

<sup>114</sup>Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. cit., pág. 224.

- **Es coactiva:** debido a que de no atenderse como tal puede ser solicitada de forma forzosa por medio de los diferentes procedimientos que existen.

### 3.4.2. Objeto

El objeto de la obligación contributiva o tributaria, el contenido de la obligación de contribuir, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente. Es esencialmente un deber de dar sumas de dinero al Estado, excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público.<sup>115</sup>

El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar.<sup>116</sup>

Por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria debida por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) al Estado, por medio de la cual la obligación tributaria se extingue. Se puede señalar que es objeto de la obligación tributaria la parte alícuota del patrimonio o de la renta de los ciudadanos o el porcentaje del precio o del valor de bienes dados, o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena.<sup>117</sup>

El objeto de la obligación tributaria recae entonces en la prestación que realiza el contribuyente al sujeto activo de la obligación. Es una obligación de Dar por medio de la cual, el sujeto pasivo otorga una contribución en la mayoría de veces de forma pecuniaria para poder cumplir con su obligación y por ende poder dotar de recursos al Estado para que este pueda funcionar y desarrollar todos los proyectos públicos a los que se encuentra destinado.

---

<sup>115</sup>Ibid., p. 225.

<sup>116</sup>García Vizcaíno, Catalina. Op. cit., 348.

<sup>117</sup>Pugliese, Mario; "Instituciones de Derecho Financiero", (Derecho Tributario), México, 1939, pág. 102.

### 3.4.3. Sujeto Activo

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo. Delgadillo señala que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea Federación, estado o municipio, y el Distrito Federal, y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los Organismos fiscales autónomos.<sup>118</sup>

El sujeto Activo es el acreedor del tributo. El más importante sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, por ser también el sujeto activo de la potestad tributaria.<sup>119</sup>

El sujeto Activo es uno de los sujetos de la obligación tributaria por medio del cual se establece la figura del Estado dentro de la potestad del cobro y de la creación del tributo. El sujeto activo es la contraparte dentro de la obligación tributaria a lo que es el obligado a pagarlo. La Potestad de la creación del tributo la ostenta el Congreso de la República de Guatemala quien es el llamado a cumplir con dicha función según la Constitución Política de la República en el artículo 239. Por lo que según lo citado se puede concluir que, el sujeto activo es aquel sujeto que se encuentra llamado a crear, determinar bases de recaudación y exigir el tributo a partir del momento en que se realice el hecho generador establecido en la ley por parte del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria existente.

---

<sup>118</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., pág. 117.

<sup>119</sup>Escobar Menaldo, Rolando, Morales, Ana Maritza. Op. cit., pág. 15.

#### **3.4.4. Sujeto Pasivo**

Conforme a la Teoría General del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. En materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador crea en el sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Sin embargo se puede dar el caso, que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una y otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho.<sup>120</sup>

El sujeto pasivo es el individuo que se encuentra obligado al pago de determinada obligación tributaria, es el responsable de cumplir con la prestación comúnmente en dinero que el sujeto activo le requiere en virtud de haber realizado el supuesto necesario que establece la ley para poder ser sujeto de la obligación jurídico-tributaria.

El Estado se encuentra en la facultad de poder exigir de forma coactiva el pago al sujeto pasivo, en virtud de que este último se ha configurado dentro de lo que establece la norma para poder ser sujeto de requerimiento de la contribución. Podemos señalar entonces que el sujeto pasivo es el sujeto de la obligación tributario que se encuentra obligado a pagar.

#### **3.4.5. Hecho Generador**

Es el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en el mundo fenoménico, en determinado lugar y tiempo y con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias.<sup>121</sup>

---

<sup>120</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., págs. 118-119.

<sup>121</sup>García Vizcaíno, Catalina. Op. cit., pág. 301.

Para que se configure el hecho imponible en la realidad, deben verificarse cuatro aspectos; si falta uno, no se genera la obligación tributaria.

1. **Aspecto Material:** Consiste en la descripción objetiva del hecho o situación previstos en forma abstracta por las normas jurídicas, cuya clave es el verbo utilizado o implícito en el texto (por ejemplo: obtener ganancias, ser titular de bienes situados en el país).
2. **Aspecto personal o subjetivo:** Son los protagonistas del hecho imponible, esta dado por la persona o personas a cuyo respecto se configura el aspecto material.
3. **Aspecto temporal:** Indica el exacto momento en que se configura. Si el hecho o la situación descrita en forma abstracta acontece en la realidad durante la vigencia de la norma tributaria, da lugar a la configuración del hecho imponible.
4. **Aspecto Espacial:** Es el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descrita como hecho imponible.<sup>122</sup>

El hecho generador es entonces el elemento del tributo que se configura con la realización del supuesto establecido dentro de una normativa vigente, el cual al momento de realizarse da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, quedando vinculados los sujetos que intervienen en la misma, señálese al sujeto pasivo (por haber sido este el responsable de la manifestación del acto que dio lugar al hecho) y el sujeto activo (el cual pasa a ser el Estado, el cual en virtud de la potestad que ostenta debe de exigir el tributo por haberse cumplido el supuesto).

El hecho generador se encuentra siempre vinculado a la realización de determinado acto que encuadra en el supuesto abstracto que la norma refiere y es así mismo expresivo y revelador de que existe en el sujeto pasivo una capacidad contributiva de forma que puede exigírsele el pago.

---

<sup>122</sup>García Vizcaíno, Catalina. Op. cit., pág. 313-317.



### **3.4.6. Principio de No Sujeción**

En la No Sujeción se realiza el hecho generador pero, por declaración de las leyes las personas que lo efectuaron no quedan sujetas al cumplimiento de la obligación; es decir, que a pesar de haber sido realizada la situación o el hecho señalado en la ley, la obligación no nace porque el sujeto que la realizó no está ligado a la disposición. Por lo tanto, no se puede hablar de una liberación o perdón de obligaciones, ya que para que esto suceda, la obligaciones previamente deben nacer, lo cual no se da en la práctica. Delgadillo concluye señalando que en la no sujeción se realiza la situación jurídica o de hecho establecida en el hecho imponible, pero el sujeto no queda incluido o expresamente se le excluye.<sup>123</sup>

La sujeción al impuesto implica que se ha producido el hecho imponible previsto en la ley. Ahora la no sujeción al impuesto implica, naturalmente, la falta de realización del hecho imponible.<sup>124</sup>

Para conceptualizar la no sujeción habremos de tomar en cuenta características que señalan ambos autores, ya que la no sujeción implica el no estar afecto a la exigibilidad del tributo. La no sujeción se origina cuando el sujeto o los supuestos establecidos por el hecho generador no se encuentran regulados dentro del mismo. Se puede señalar por razonamiento lógico jurídico que lo que no es materia o no encuadre dentro de los supuestos establecidos dentro del hecho imponible queda entonces al margen de él, y por ende es denominado como no sujeto al mismo o también como la figura de la no sujeción.

### **3.4.7. Exención**

El Estado cuando analiza y determina la necesidad de promulgar una ley tributaria, también encuentra que existen ciertas personas, instituciones, bienes y servicios, etc., que no deben ser incluidas como sujetos y objetos de

---

<sup>123</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., pág. 138.

<sup>124</sup>Pérez de Ayala, José Luis; González, Eusebio; Curso de Derecho Tributario (Tomo I), segunda edición, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 1978, pág. 231.

gravamen y por tal motivo, desde la promulgación de la ley los libera o deja fuera de los sujetos y objetos de imposición. Esta liberación es la que concentramos en la ley con la denominación de Exención. Se puede establecer que el Organismo Legislativo es el único que puede decretar las exenciones y que es la propia ley la que impide el nacimiento de la obligación tributaria; y por lo tanto no existe sujeto pasivo obligado a pagar el tributo, derivado del hecho impeditivo contenido en la propia ley.<sup>125</sup>

Araujo Falcao sostiene que en la exención “Se debe el tributo porque la obligación existe, pero la ley dispensa de su pago”. Explica, así mismo que en la exención hay incidencia, se produce el hecho generador, pero el legislador, “sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extra fiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria, o como dice Rubens Fomes de Sousa, resuelve “dispensar del pago de un tributo debido”.<sup>126</sup>

La exención se puede conceptualizar como la figura por medio de la cual el legislador ha dejado un tratamiento especial a determinados contribuyentes los cuales luego de haber realizado el hecho generador son declarados como no exigibles en cuanto al tributo se refiere. La exención depura de forma total o parcial la obligación tributaria que se genera a partir de la realización del hecho imponible.

El objetivo fundamental de la exención es la eliminación de las obligaciones de pago, es decir, del cumplimiento de la obligación sustantiva, ya que en todo caso las obligaciones formales pueden subsistir por necesidades de administración de las contribuciones; lo importante en este caso es que no subsista la obligación de pago de las contribuciones.<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> Documento de Apoyo a la Docencia; Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000, pág. 163.

<sup>126</sup> García Vizcaíno, Catalina. Op. cit., pág. 321.

<sup>127</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., pág. 137.

Dentro de la clasificación doctrinaria de las exenciones existen:

1. **Objetivas y Subjetivas:** Según se atiende al los hechos o situaciones jurídicas comprendidas en el hecho imponible, o a los sujetos de la obligación.
2. **Permanentes y Temporales:** En razón de que se establezcan por un tiempo determinado o sin limitación.
3. **Totales o Parciales:** De acuerdo con la liberación que se haga de la obligación.
4. **Absolutas o Relativas:** Según se apliquen sobre todas las obligaciones o sobre las sustantivas exclusivamente.<sup>128</sup>

Es por ello que el legislador a través de la norma releva del pago al sujeto activo por constituir cualquiera de los supuestos que encuadren en los descritos anteriormente. Por citar un ejemplo, el decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, señala diversas situaciones por las cuales se le da un tratamiento especial a los que encuadren en dicha actividad. Es una normativa que toma en cuenta varios aspectos como por ejemplo la orientación de la economía nacional, el potencial humano para incrementar la riqueza, lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional como bien se menciona dentro de uno de sus considerandos. Derivado de ello, el legislador toma en cuenta aspectos especiales que conllevan ciertos beneficios como se señalan en el Capítulo II de la mencionada ley, realizando varias exenciones de tributos para el fomento de los elementos ya descritos con anterioridad. Esas circunstancias o supuestos establecidos son los que permiten al legislador poder eximir del pago al sujeto pasivo, es decir darle un tratamiento diferente por encuadrar en ellos y de tal forma fomentar la actividad económica.

---

<sup>128</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., págs. 137-138.

### 3.4.8. Base Imponible

Cuando el hecho imponible o hecho generador acaece fácticamente surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma dineraria denominada "Importe Tributario", pero para precisar la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo y objeto impositivo, pues dependiendo del valor que se le dé así será el monto del impuesto a pagar, así tenemos que hay que darle un valor a la renta, al patrimonio, a capital, a los servicios prestados, etc. Para así con posterioridad poder determinar el monto del impuesto a pagar, así por ejemplo, en la venta de un inmueble, es preciso establecer el valor de la venta, para que con base en el mismo establecer el monto del impuesto a pagar de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).<sup>129</sup>

También denominado base gravable, es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será la gravable.

Existen cuatro clases de base:

1. **Base pura:** es aquella que no disminución alguna.
2. **Base disminuida:** es aquella que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etc.
3. **Base amplia:** se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad; así, se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación al consumo, etc.
4. **Base restringida:** En ésta el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios.<sup>130</sup>

---

<sup>129</sup> Documento de Apoyo a la Docencia; Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000, pág. 142.

<sup>130</sup> Carrasco Iriarte, Hugo; Derecho Fiscal I (Introducción y Generalidades), cuarta edición, México, Iure Editores, 2004, págs. 196-197.

Podemos definir la base imponible o gravable como el elemento del tributo que sirve como dimensión del hecho generador, tal dimensión permite cuantificar sobre determinada base la masa sobre la cual se aplicará el tipo impositivo previamente establecido en la ley. Puede determinarse así mismo elementos de cuantificación y las deducciones que se establezcan dentro de la normativa. Si el legislador permite realizar dichas depuraciones, entonces deberán concretarse para poder establecer la dimensión sobre la cual se aplicará el tributo. Cada una de las diferentes bases imponibles mencionadas en el párrafo anterior atiende a distintas formas legislativas dentro de las cuales el creador de la norma toma en cuenta cada uno de los aspectos dentro del contexto de la ley. Los aspectos pueden referirse a determinadas actividades, consumos o servicios los cuales debido a su naturaleza pueden ser objeto de ser tomados en cuenta para depurar el tributo y aplicar a la base imponible el tipo impositivo.

#### **3.4.9. Tipo Impositivo**

Sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente y por ello se le defino 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 una tanto por ciento.”

El importe Tributario puede ser fijo o ad valorem, el Fijo es aquel en que la cuantía del impuesto a pagar esta especificado desde el inicio y directamente en la ley, así tenemos que el artículo 5 de la Ley del Impuesto de Timbre Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos<sup>131</sup>, se establece un Impuesto de Q10.00 para auténticas de firmas efectuadas por dependencias del Estado, de Q0.50 por cada razón puesta por los registro públicos al pie de los documentos que se presentan a su registro, etc. El importe Tributario Ad Valorem es aquel en que la cuantía del tributo no está directamente especificada en el mandato de pago, sino que hay que aplicar el porcentaje o

---

<sup>131</sup>Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala.

tanto por ciento que se indica en la ley al valor del elemento objetivo, así tenemos por ejemplo el artículo 4 de la ley antes citada que regula la tarifa al valor, que estipula que la tarifa del impuesto es de tres por ciento (3%), el que se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos que se mencionan en el artículo 2. El artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>132</sup>, también tiene un impuesto ad valorem del doce por ciento (12%), el cual pagarán los contribuyentes sobre la base imponible.<sup>133</sup>

El tipo impositivo es el elemento del tributo plasmado en la ley por el legislador el cual refiere el porcentaje o el monto a aplicar dentro de la base imponible. Dicho elemento debe de respetar cada uno de los principios constitucionales referidos con anterioridad, debiendo de tomar en cuenta por citar un ejemplo la capacidad de pago de los individuos obligados, ya que de demandar un porcentaje o un monto demasiado alto puede este ser tachado de inconstitucional por no respetar dicho principio así como también el de no Confiscatoriedad. El tipo impositivo como se señaló en el párrafo anterior puede ser clasificado como Fijo, en donde se establece determinado monto por algún supuesto realizado por el sujeto obligado, y por otra parte puede determinarse de forma ad valorem, el cual se establece de manera porcentual a la base imponible para saber determinar cuál es la cuota que deberá de pagar el sujeto y a la cual se encuentra obligado dentro de la relación tributaria.

---

<sup>132</sup>Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

<sup>133</sup>Documento de Apoyo a la Docencia; Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000, págs. 142-143.

## CAPITULO IV

### **4. Impuesto Sobre La Renta**

Luis Martínez López señala que la contribución más justa que puede exigir el Estado a los habitantes del territorio nacional, para cubrir los gastos públicos, es el Impuesto Sobre la Renta. Su justicia radica en su equidad y proporción, que son las características de las contribuciones, pues recae en el excedente de recursos satisfechas las necesidades individuales, esto significa que su pago no implica sacrificio y el gravamen se impone en relación con la situación económica de los contribuyentes.<sup>134</sup>

El impuesto sobre la renta posee una tendencia justa por medio de la cual grava la riqueza que adquiere el individuo a través de los distintos postulados que se encuentran dentro de la normativa. Para ello, la ley ha clasificado diferentes supuestos que al realizarse se configura la denominada obligación tributaria. Por su parte, la ley vigente es clara en señalar que el denominador común dentro de los supuestos debe de ser la obtención de toda renta que se obtenga, produciéndose cada vez que se generan rentas gravadas de conformidad con lo que manda la ley.

Otro aspecto importante a destacar dentro de la Ley de Actualización Tributaria,<sup>135</sup> es el ámbito de aplicación plasmado en el artículo tercero, el cual manda que quedarán afectas a dicho impuesto las rentas que se obtengan a lo largo del territorio nacional, definido este conforme a lo establecido por la Constitución Política de la República de Guatemala. El ámbito espacial del Impuesto Sobre la Renta resulta aplicado entonces a toda y cada una de las rentas que el sujeto obtenga dentro de las fronteras que para el efecto posee el territorio de Guatemala.

---

<sup>134</sup> Martínez López, Luis; Derecho Fiscal Mexicano, cuarta edición, México D.F., Ediciones Contables y Administrativas, 1976, Pág. 60

<sup>135</sup> Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

#### 4.1. Antecedente Histórico

El impuesto sobre la renta más antiguo de que se tiene noticia en Europa es el célebre impuesto inglés “Income Tax”, creado por el segundo Pitt en 1799, para obtener los medios económicos necesarios contra la Revolución Francesa y las pretensiones imperialistas de Napoleón Bonaparte. Su recaudación se hizo mediante un llamamiento a los contribuyentes para que declarasen sus rentas globales, exigiéndoles al mismo tiempo el diez por ciento de ellas. Esta tentativa fue un fracaso tremendo, porque el total de lo recaudado, según cálculos anteriores debería producir 10.000.000.00 de libras esterlinas, proporcionó un poco más de la mitad, porque ante la insistencia del Estado de que todos declarasen la totalidad de sus rentas, la mayoría dio respuestas evasivas. Este impuesto se abolió después de la Paz de Amiens, en 1802.

Entablada de nuevo la guerra con Napoleón, se restableció en 1803; pero, teniendo en cuenta la experiencia pasada, el Canciller Addington lo implantó bajo supuestos diferentes: ya no se exigió declaración de rentas, y el impuesto no se aplicó sobre la totalidad de las mismas, sino que se clasificaron en categorías, así: “Industriales, Comerciantes, Sueldos de los empleados, Propietarios de terrenos y casas (Categoría A); arrendatarios y cultivadores directos de los terrenos Categoría B); tenedores de títulos públicos (Categoría C); perceptores de rentas profesionales, de comercio, industria, trabajo y cualquier otra renta no incluida en las demás categorías (Categoría D); y rentas derivadas de cargos y empleos públicos (Categoría E)”<sup>136</sup>.

Como se puede apreciar dentro de los mencionados antecedentes, el Impuesto Sobre la Renta a representado a lo largo de la historia, uno de los mecanismos más utilizados para la financiación de los objetivos de los territorios. Los tributos han significado la base económica de los diferentes planes de desarrollo sobre las políticas que existen dentro de cada sociedad, ya sea según sus intereses sociales, monárquicos, de conquista o bien de financiamiento estatal. Sin embargo y como se estableció al inicio de esta

---

<sup>136</sup> Flores Valeriano, Enrique; El impuesto sobre la renta, doctrina, legislación y práctica, Primera Edición, (honduras, costa rica), Editorial Universitaria Centroamericana –EDUCA-, 1984, págs. 59-60.



investigación, aquellos tributos que no han sido requeridos de forma pacífica y respetando la propiedad privada de cada uno de los individuos resulta ser un plan que desemboca con el levantamiento social o bien como se expone en los párrafos anteriores una recaudación no esperada.

Vemos así mismo, el planteamiento de dos sistemas impositivos desde tiempos atrás, en los cuales se le solicita al individuo declarar la totalidad de sus bienes y pagar sobre ella un determinado tipo impositivo (podría señalarse un sistema impositivo de tipo global). Por otra parte, el Canciller Addington no era de la opinión de reunir el impuesto de forma global sino más bien realizar un tipo de segmentación al tributo donde pueda recaudarse según el distinto tipo de actividades que realiza la persona. De tal manera, se crean las denominadas cédulas (divisiones), en donde permite llevar un control de sobre cada recaudación dependiendo de la categoría en la cual encuadre el sujeto obligado.

#### **4.2. Antecedente Histórico en Guatemala**

En Guatemala ha existido una historia que envuelve al impuesto sobre la renta, la cual señala dentro de la línea del tiempo que, en Agosto de 1958, el Banco Mundial recomendó al gobierno de Guatemala que redujera el gasto público y promulgara la ley del impuesto sobre la renta, la cual tenía un impacto dentro del marco social. El gobierno de Ydígoras Fuentes esperaba que la comisión de hacienda estudiara el proyecto y que le diera trámite de manera inmediata y oportuna ya que contaba con una buena cantidad de congresistas afines. La propuesta del Gobierno significaba una de las tantas medidas planteadas por el ejecutivo para poder enfrentar la crisis económica que vivía el país. La secretaría de Información de la Presidencia, organizó una campaña para que la ciudadanía conociera el proyecto de ley del Impuesto Sobre la Renta, por otro lado Federico Carbonell, quien había sido diputado, surgió a la cabeza de un

movimiento de oposición a los nuevos impuestos y solicitó al ejecutivo que retirara la iniciativa de ley.<sup>137</sup>

Dentro del contexto que vivía en esos momentos el país, existían distintos tipos de posiciones en referencia a la entrada en vigencia de los impuestos, ya que dentro de las posiciones como se señala anteriormente se encontraban personas detractoras sobre las políticas que en esos momentos se encontraba apoyando el ejecutivo. En agosto, las comisiones de Hacienda y de Economía recibieron otra iniciativa de ley del impuesto sobre la renta. Entre el 22 y el 30 de agosto la iniciativa se aprobó en primera y segunda lectura. En esos días el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (CACIF), manifestó su malestar ante la aprobación de dicha ley, señalando que se había realizado de forma apresurada sin tomar en cuenta a las organizaciones que en definitiva son las que en mayor proporción contribuyen al sostenimiento de los gastos de la nación y que por consiguiente debería ser oídas y atendidas.<sup>138</sup>

Luego de un declive social por varios incidentes que ocurrían en Guatemala, en Octubre de 1962 Ydígoras Fuentes envió al Congreso una nueva versión del proyecto de ley del impuesto sobre la renta. Aunque hubo oposición de la Asociación General de Agricultores, la ley finalmente se aprobó. El decreto 1559, ley del impuesto sobre la renta, fue promulgado por el Legislativo el 24 de noviembre de 1962. La ley entraría en vigencia el 1 de julio de 1963.<sup>139</sup>

En el gobierno de Enrique Peralta Azurdia en el año de 1964 se promulgó el Decreto Ley 229 el cual derogó el Decreto 1559. El decreto Ley 229 tuvo una larga vigencia y no fue hasta el gobierno de Marco Vinicio Cerezo en donde se promovió una reforma tributaria que tendría por objeto el fortalecimiento de la Administración Tributaria respetando los principios tributarios establecidos.

---

<sup>137</sup> Superintendencia de Administración Tributaria; Historia de la Tributación en Guatemala, Desde los mayas hasta la actualidad, Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2009, págs. 151.

<sup>138</sup>Ibid., p. 152.

<sup>139</sup>Ibid., p. 153.

Dicha reforma culminó con la promulgación del Decreto 59-87 del Congreso de la República de Guatemala.<sup>140</sup>

Posteriormente, el Decreto fue derogado por el Decreto Numero 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, el cual estuvo vigente por varios años hasta la entrada en vigencia del actual Decreto producto de una reforma tributaria la cual según sus considerandos busca adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera mas simple, permitiendo que el contribuyente tenga un mejor conocimiento de la norma, así como otras disposiciones que le permitan a la Administración Tributaria ser mas eficiente y tener un mejor control de los impuestos establecidos. El actual Decreto es el número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

#### **4.3. Definición de Renta**

La renta es la cantidad de fondos, bienes o servicios recibidos por un individuo, empresa o economía, en un determinado periodo de tiempo.<sup>141</sup>

Schanz señala que la renta es el acrecentamiento neto de la fortuna durante un periodo determinado, comprendidos los usos y servicios de terceros apreciables en dinero.<sup>142</sup>

Vocke en su obra principios fundamentales de Hacienda concreta que la renta es la suma de todo aquello que recibe una persona de todas la fuentes de rendimiento de que dispone.<sup>143</sup>

De las definiciones anteriores podemos señalar que la renta es la obtención económica que produce el individuo de todo su entorno por medio del cual

---

<sup>140</sup> Gómez Quinteros, Fernando; Evolución Histórica del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, Guatemala, 1990, Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, Universidad Francisco Marroquín, págs. 27, 28.

<sup>141</sup> Diccionario Akal de Economía Moderna, Madrid, España, 1,999, Ediciones Akal, S.A., pág. 336.

<sup>142</sup> Flores, Enrique; Op., cit., pág. 156.

<sup>143</sup> Loc. Cit.

utiliza para enriquecerse a través de usos o servicios que le permiten incrementar su patrimonio de determinada manera. La renta es uno de los indicadores que permiten al fisco formularse un panorama del haber que posee el individuo y de tal forma poder requerir la contribución que del impuesto se derive. La renta es entonces la forma o el indicador más preciso de determinación de la riqueza de la persona ya que a través de la norma permite encuadrar en cada uno de los diferentes supuestos la realización de la acciones por parte del sujeto que resulta obligado.

#### **4.4. Determinación de la Obligación**

La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación.<sup>144</sup>

Puede decirse entonces, que la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.<sup>145</sup>

La determinación es el punto de partida por medio del cual, los sujetos que intervienen en la obligación luego de producirse el supuesto establecido en la ley vigente, se sujetan de forma jurídica a la vinculación y a los alcances que la ley señala para el efecto dentro de cada una de la categorías concretadas. Es el acto por el cual, los sujetos se ajustan a lo que la ley señala y aceptan la

---

<sup>144</sup> Giuliani Fonrougr, Carlos; "Derecho Financiero", sexta edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997, pág. 531.

<sup>145</sup>Ibid., p. 533.

existencia de cada uno de los elementos que envuelven al tributo, dígame la base imponible, el tipo impositivo, la deducciones, etc. También puede existir el supuesto en el que la determinación no sea siempre activa, es decir que sea el nacimiento de la obligación y por ende se espere el cumplimiento de la misma, sino que, ese mismo acto puede desembocar en la declaración de inexistencia de la obligación tributaria.

#### 4.5. Características del Impuesto

Las características del impuesto sobre la renta son varias, sin embargo algunas que se consideran las más esenciales para determinados autores son las siguientes:

- **Es Directo:** el impuesto sobre la renta es el prototipo de los impuestos directos. Es directo porque es aquel impuesto que el legislador alcanza con la ley, al sujeto obligado de forma que este no traslada el pago del Impuesto a otra persona.
- **Es progresivo:** ya que es en la progresividad en donde el impuesto realiza aquel principio de auténtica justicia social en el sistema capitalista en el que se vive: tratar en forma desigual a los desiguales.
- **Nace de la renta o utilidades:** ya que se origina de los beneficios que obtiene el sujeto obligado dentro de las actividades que realiza. El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Los términos renta e ingresos se utilizan en el sentido de utilidad, siendo este último concepto un término contable.
- **Es elástico:** la elasticidad permite al impuesto adaptarse a las diferentes circunstancias del país en determinadas situaciones económicas. La elasticidad radica en que el Impuesto Sobre la Renta no es rígido, ya

que graba las utilidades y, siendo estas fluctuantes, según el panorama económico social.<sup>146</sup>

- **Posibilita su apreciación en moneda:** ya que el concepto renta no puede tener realización en el campo de las abstracciones humanas, por lo que la renta puede estar integrada por valores físicos, que aumentan tangiblemente el patrimonio del individuo; servicios cuyo valor es susceptible de apreciarse en dinero; rendimientos síquicos que aunque no aumenten el patrimonio, significan beneficios apreciables en moneda.<sup>147</sup>
- **Periodicidad y Regularidad:** La periodicidad se refiere a aquel periodo de tiempo en el cual se desarrolla la norma impositiva fiscal. Y la Regularidad se refiere al los actos regulares en los que la renta se realiza por periodos constantes y que se encuentra vinculado con la periodicidad.<sup>148</sup>

Así mismo se pueden concretar que dentro del contexto de la ley guatemalteca las características del Impuesto Sobre la Renta pueden ser las siguientes:

- **Es Cedular:** porque grava la renta conforme al origen de la misma. Creando categorías para definir los supuestos que de realizarse dan origen al nacimiento de la obligación tributaria.
- **Territorial:** porque se grava toda renta que se produce en Guatemala, debido a que el país crea las condiciones políticas, económicas y financieras.
- **Es directo:** ya que la renta es un índice directo de capacidad. Se puede medir con claridad y nitidez a cuánto asciende la misma y porque legalmente no se puede trasladar la obligación a nadie más.

---

<sup>146</sup>Porras y López, Armando; Op. cit., págs. 241-244.

<sup>147</sup>Díaz Vasconcelos, Luis Antonio; El impuesto sobre la renta, Guatemala, Tipografía Nacional de Guatemala, 1966, pág. 127-128.

<sup>148</sup>Ibid., págs. 131-132.

- **No es personal:** porque no le importan las aptitudes de la persona, ya que lo que interesa es el origen de la renta.
- **Es progresivo:** porque a mayor capacidad contributiva, mayor la renta y participación de los gastos. Esto debido a que la persona obligada se encuentra en provecho de los recursos realizados por el Estado. Es una característica del Sistema Tributario.

#### 4.6. Métodos de Imposición Sobre la Renta

El sistema no es más que la forma en que se tratará aquel instituto de imposición en relación a la aplicación del impuesto. Díaz Vasconcelos también señala que entre los sistemas las tarifas pueden haber varias, el trato específico es la excepción genérica del por ciento o de la tarifa. El sistema es un método de aplicación, la tarifa es una progresión matemática aplicable a la renta afectable o afectada, el trato se refiere al impuesto calculado.

Por sistema entonces debe de entenderse la forma en que van a recibir el trato de imposición las rentas grabables. Aquel trato llegará después de haberse determinado lo que constituye la base. A la base puede aplicársele un solo impuesto genérico, sin distinción de tipo de renta, o una variedad de impuestos, con aplicación a las diversas secciones en que puede a su vez dividirse la renta total, divisiones que constituyen las llamadas cédulas. A su vez, en uno y otro caso –gravamen de renta global o gravamen de renta por cédulas-, se le puede aplicar a la primera un solo porcentaje o una sola escala de porcentajes y a la última un porcentaje o una tarifa específicamente para cada una de las cédulas.<sup>149</sup>

Las imposiciones se encuentran dirigidas directamente desde la ley hacia el individuo que se transforma en el sujeto pasivo. Dichas obligaciones tomando en cuenta la ley en nuestro país, constituye una imposición por categorías, las cuales se encuentran estructuradas de forma independiente una de otra y es

---

<sup>149</sup>Ibid., págs. 159-161.

por ello que cada una es autónoma con referencia a las demás, constituyendo así, su propia estructura del tributo dentro de una misma normativa; situación que suele pasar con diferentes reglas que se refieren así mismo a diferentes Tributos. Sin embargo el Impuesto Sobre la Renta resulta ser un caso especial cuando de métodos de imposición se trata, ya que cada una de las cédulas especificadas más adelante conforman un solo Impuesto Sobre la Renta pero dirigido a reglar las diferentes actividades del sujeto que obtenga una renta dentro del territorio guatemalteco. Para ello, los denominados sistemas o métodos de imposición resultan encontrarse categorizados en sistema cédular o analítico y global o sintético. Cada uno de ellos presenta características independientes que procuran la correcta y simple recaudación de los tributos dentro de determinada sociedad. Cada uno de los territorios soberanos es capaz de imponer el método que más se afiance a la sociedad que reglamenta, siendo el objetivo de ambos asegurar de la mejor forma que se produzca el destino de los tributos al financiamiento del Estado. Por lo que los métodos son el conducto o el medio del que hace uso el Impuesto Sobre la Renta para poder obtener los recursos necesarios que nacen de la obligación tributaria.

#### **4.6.1. Sistema Global**

Manuel De Juano señala que en este sistema se suman todas las rentas del individuo, cualesquiera fueren las fuentes de donde emanaren, y al resultado del balance fiscal una vez se establece el rédito sujeto impuesto, se aplica el tipo impositivo del tributo conforme a la progresividad de la escala respectiva. A este respecto se requiere un sistema administrativo de recaudación, por lo común muy costoso y además solo un pueblo disciplinado se somete a la ley sin sensibles rebeldías, ni evasivas. Así ha ocurrido en Alemania, y es por ello que a este tipo de imposición global se le conoce como germánico o también llamado personal o sintético.<sup>150</sup>

Este sistema grava el conjunto de rentas de una persona, prescindiendo de su origen; faculta para compensar resultados positivos y negativos de distintas

---

<sup>150</sup>De Juano, Manuel; Curso de Finanzas y Derecho Tributario, segunda edición, Argentina, Ediciones Molachino, 1971, pág. 385.



fuentes. Si bien permite deducciones personales y la progresividad de la alícuota, presenta la desventaja de considerar en idéntica forma rentas de distinto origen, como por ejemplo señala la autora, las provenientes del capital y las derivadas del trabajo personal. La doctrina entiende que es equitativo gravar con menor intensidad éstas respecto de aquéllas.<sup>151</sup>

El sistema global grava las rentas de manera total. Es decir que dentro de este tipo de sistema se aplica la suma total sin existir subdivisiones o categorías a las que encuadren determinado tipo de acciones o supuestos por parte del sujeto obligado. En él, las personas o sujeto pasivos son requeridos por la totalidad de la renta independiente de su origen. Este tipo de sistema tiende a respetar de mayor manera los derechos que asisten al contribuyente ya que se toma en cuenta al individuo como tal, debido al panorama amplio que presenta sumar la totalidad de la renta del individuo. Al no existir categoría, el legislador en este sistema engloba la base imponible del sujeto y aplica un determinado tipo impositivo pudiendo existir aspectos de progresividad según sea el caso.

El autor señala que el sistema global puede dividirse en dos, siendo estos los sistemas de carácter absoluto y progresivo. El sistema global absoluto es aquel donde todas las rentas reviven un mismo trato porcentual, es decir que solo existe un porcentaje que se aplica a toda renta y en cualquier cuantía. En cuanto al global progresivo es el sistema en que todas las rentas sin realizar alguna diferencia, reciben la aplicación de una misma tarifa, pero ya no hay un solo porcentaje sino que hay una serie de elementos que deben aplicarse a las diversas cuantías derivadas de la renta única. Esta puede ser progresiva pero también puede formarse por razones de interés social, financiero o político.<sup>152</sup>

Este impuesto es considerado como un impuesto ideal al cual deben ser dirigidas las legislaciones ya que se cumple con las características esenciales y atributos de la naturaleza del impuesto sobre la renta. El impuesto global supone un filtro y una síntesis de las rentas que se encuentran dirigidas al sujeto obligado. El origen de la renta no es de sumo interés para la aplicación

---

<sup>151</sup>García Vizcaíno, Catalina; Op. cit., pág. 10.

<sup>152</sup>Díaz Vasconcelos, Luis Antonio; Op. cit., págs. 161-162.

del mismo y de tomarse en cuenta únicamente es para derivar de una forma más sencilla la aplicación final de las categorías, sin dejar al margen las demás rentas, sumándose al final la totalidad de las mismas. El impuesto se basa en la totalidad de la capacidad contributiva del individuo, ya que abarca la totalidad de su haber.<sup>153</sup>

Este sistema denominado sintético, posee dentro de los elementos de caracterización la no discriminación entre rentas, es decir que el contribuyente resulta obligado independiente del origen de la misma ya que al no existir distinción y únicamente unidad entre las mismas, se establece que las deducciones a diferencia del sistema analítico puedan involucrarse unas con otras quedando de alguna manera la base imponible sujeta a cada una de las deducciones que de las rentas realizadas se deriven. Cualquier tipo de renta que se obtenga es pues, objeto a ser deducido en forma total al final de la determinación del tributo, colocando al sistema global en una plataforma total y no independiente dentro de las categorías que puedan existir en dicho tratamiento.

#### **4.6.2. Sistema Cedular**

El autor Manuel De Juano señala que: El sistema de cédulas, es en su esencia un tipo de imposición por categorías de rentas. Las cuales se dividen según la fuente. En otros términos va más al aspecto objetivo de la capacidad contributiva que al personal o subjetivo. Constituyen en su esencia el sistema tipo del income tax inglés del siglo XIX, también llamado real o analítico.<sup>154</sup>

El sistema cedular o analítico discrimina las rentas por su origen (rentas de capital, del trabajo, del sueldo), conformando un sistema de imposición real, al gravar con distintas alícuotas proporcionales según las fuentes de las ganancias.<sup>155</sup>

---

<sup>153</sup>García, Roque; Impuesto sobre la renta, Revista Fiscal, México.

<sup>154</sup>De Juano, Manuel; Op. cit., pág. 385.

<sup>155</sup>García Vizcaíno, Catalina; Op. cit., pág. 10.

El sistema cédular grava las rentas por medio de cédulas, es decir subdivisiones que el legislador crea de modo que pueda segmentar cada una de las actividades que realiza el sujeto. En este caso dentro de las formas en las que obtiene rentas. Cada una de las cédulas que el legislador ha creado posee su propia estructura del tributo, es decir que se diferencia con las demás desde el hecho generador hasta el tipo impositivo.

Las cédulas por naturaleza son independientes una de otras, por lo que el sujeto pasivo puede llegar a encuadrar en alguna de la subdivisiones establecidas para el efecto y por ello estar obligado luego de realizar el hecho generador a responder fiscalmente como lo señala la cédula del supuesto que realizó. Cada ingreso es gravado de conformidad con su origen, es decir, que el sistema cédular deja a un lado el elemento subjetivo. No considera entonces a la persona como tal, ni tiene en cuenta las capacidades especiales de cada individuo para poder contribuir. Lo importante dentro de este sistema es la realización del supuesto y por consiguiente el origen de la renta. Este tipo de sistema posee la tendencia de colocar la contribución por delante del ciudadano.

El sistema cédular al igual que el global puede también ser objeto de subdivisiones. Una de ellas puede ser en atención al sujeto titular de la renta a gravar. Esta última la subdivide el autor en dos más, siendo estas, las producidas por las fuentes del sujeto físico y las originadas de las fuentes de propiedad de las personas jurídicas.<sup>156</sup>

El sistema cédular por la índole de la fuente es aquel donde se hacen divisiones por interés o conveniencia del Fisco, para que cada sección de la renta reciba un trato diverso en la aplicación del tipo impositivo o una tarifa progresiva. No existe algún denominador común que sirva para realizar la división de las rentas por su fuente, ya que depende de las circunstancias que eventuales de cada lugar y momento, por lo que se considera difícil llegar a una conclusión doctrinaria.<sup>157</sup>

---

<sup>156</sup>Díaz Vasconcelos, Luis Antonio; Op. cit., pág. 162.

<sup>157</sup>Loc. Cit.

La categorización del sistema analítico resulta entonces de la realización de los diferentes supuestos señalados en la ley. Debe de comprenderse que cada una de las cédulas genera distinta clase de métodos los cuales resultan siendo autónomos de los otros. Es decir que en cada una de las segmentaciones no pueden aplicarse a las demás, entendiendo esta aseveración como el factor en que cada una de las deducciones que se realicen no son compensables ni aplicables a las otras categorías. La ley dentro del tratamiento que le da a cada una de las divisiones especifica los elementos que las constituyen, señalando el hecho generador, la deducción, la base imponible y el tipo impositivo de cada una de las cédulas. Como conclusión cada base imponible goza de su propio método de aplicación independiente, resultando las aplicaciones que sean necesarias hacia la persona que las realice.

#### **4.6.2.1. Cédulas del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala**

En Guatemala el impuesto sobre la renta se encuentra dividido en categorías. Esto supone la segmentación en las denominadas cédulas por medio de las cuales el legislador pretende encuadrar diferentes tipos de obtención de la renta dependiendo de la actividad que realice el contribuyente. La renta es gravada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>158</sup> mediante las siguientes categorías:

- Rentas de las Actividades Lucrativas
- Rentas del Trabajo
- Rentas del Capital y las Ganancias de Capital
- Rentas de los No Residentes o no domiciliados.

##### **4.6.2.1.1. Rentas de Actividades Lucrativas**

Las rentas de las Actividades Lucrativas son un tipo de cédula que crea el legislador para gravar la renta al contribuyente, si este se configura dentro del supuesto que para el efecto señala la ley. La Ley de Actualización Tributaria

---

<sup>158</sup>Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

hace referencia que las rentas que sean obtenidas de actividades lucrativas que se realicen con habitualidad, entendiéndose las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente incluyendo por mencionar algunas las originadas en las actividades civiles, de construcción, la prestación de servicios públicos, las originadas por las prestación de suministro de energía eléctrica, telefonía, la exportación de bienes, las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala, las que se derivan del ejercicio de profesiones, oficios y artes, etc.<sup>159</sup>

Cabe resaltar que esta cédula pertenece directamente al grupo que engloba la imposición del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, estableciendo para el efecto las actividades de las personas que lucren, es decir que obtengan determinada ganancia o aumento en su patrimonio por la realización de los supuestos señalados en la Ley.

#### **4.6.2.1.2. Rentas del Trabajo**

Dentro de esta cédula constituye hecho generador del impuesto sobre la renta, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país. Entre algunas se pueden mencionar las pensiones, jubilaciones y montepíos realizados por razón de un empleo dentro del país, los sueldos, salarios, bonificaciones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos y otras remuneraciones que las personas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala, etc.

---

<sup>159</sup>Artículo 10, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

La cédula del trabajo es quizá una de las más representativas dentro del impuesto sobre la renta. En ella puede medirse directamente la capacidad de un individuo que se encuentra en relación de dependencia pudiendo de tal forma medir con amplitud el ingreso que devenga por la prestación de un servicio hacia un tercero. En la antigua legislación eran los trabajadores los encargados de realizar directamente el pago del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo con el cambio que sufrió la ley en términos de reforma en el año dos mil doce, se estableció de manera clara que el patrono se encuentra en la obligación de realizar el descuento de forma directa al trabajador durante los meses en los que devengue su sueldo mes a mes, quedando el empleador obligado a extender las constancias de retenciones necesarias para que el trabajador pueda comprobar que efectivamente se han realizado los descuentos correspondientes.<sup>160</sup> El período de liquidación establecido en la ley es anual, principiando el 1 de enero y terminando el 31 de diciembre de cada año por lo que al finalizar el dicho periodo el patrono queda en la obligación de trasladar lo recaudado en concepto de impuesto sobre la renta a la Administración Tributaria.

La cédula de renta del trabajo en relación de dependencia es utilizada en la gran mayoría de países por no mencionar en todos. El Impuesto Sobre la Renta posee dentro de dicha categoría la espina dorsal de la recaudación de la renta, ya que es dentro del ámbito laboral en donde se puede medir de forma concreta el patrimonio del individuo.

#### **4.6.2.1.3. Rentas de Capital y Ganancias de Capital**

Constituye hecho generador del impuesto sobre la renta, la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país. Entre algunos ejemplos puede mencionarse los dividendos, utilidades, beneficios y cualquier otro tipo de renta derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala, los

---

<sup>160</sup>Artículo 78, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios que tengan establecimientos permanentes situados en el país derivados de depósitos de dinero a) depósitos de dinero, b) la inversión de dinero en instrumentos financieros, c) operaciones y contratos de crédito, d) la tenencia de títulos de crédito, e) el arrendamiento financiero, el factoraje, f) cualquier tipo de operaciones de crédito. También se encuentran incluidas las regalías pagadas o que se utilicen en Guatemala, las rentas de bienes muebles e inmuebles, las rentas de capital derivadas de la transmisión de derechos, los premios de loterías, rifas, sorteos, la incorporación al patrimonios del contribuyente de bienes situados en Guatemala, etc.<sup>161</sup>

En determinada categoría, las rentas de capital se encuentran determinadas por aquellas rentas que se configuran por una ganancia o pérdida proveniente del haber patrimonial por parte del contribuyente. En dicho supuesto al momento de que el sujeto obligado aumenta o tiene una variación de su haber patrimonial, queda sujeto a declarar conforme a esta cédula, atendiendo a que de alguna forma se ha enriquecido por medio de los movimientos realizados de su patrimonio con la intención de lucrar. Es decir que la actitud del sujeto obligado es poder formar una ganancia de cualquier acción que encuentre en alguno de los supuestos que encuadren dentro de los mencionados en el párrafo anterior.

#### **4.6.2.1.4. De los No Residentes o No Domiciliados**

El domicilio es la circunscripción territorial en la que una persona, ya sea voluntariamente o por disposición de la ley tiene su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Para el efecto, las personas que no se encuentren dentro del territorio nacional, la ley los considera como no domiciliados. Para efectos tributarios se considera al domicilio como el lugar que el contribuyente señala para recibir las notificaciones de índole fiscal. Para ello el contribuyente podrá señalar el que desee para recibir citaciones, notificaciones y demás correspondencia como bien lo señala el artículo 114 del Código Tributario.

---

<sup>161</sup>Artículo 4.3, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Dentro de la presente cédula las personas no residentes se encuentran afectas y constituye el hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores señalados anteriormente dentro de cada una de las cédulas referidas, y realizadas por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional. Así mismo señala la norma que constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.<sup>162</sup>

Para poder complementar el concepto de la categoría de los no residentes, la ley señala taxativamente el significado de lo que se entiende por residente y manda que es la persona individual que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres días durante el año calendario, comprendiendo el periodo entre el 1 de enero al 31 de diciembre. Así mismo, otra circunstancia que considera al individuo como residente es que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala. También son residentes las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero.

---

<sup>162</sup>Artículo 97, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.



## CAPITULO V

### **5. Análisis, Presentación y Discusión de Resultados**

Dentro del presente apartado es menester señalar las relevancias de cada uno de los puntos desarrollados en el presente trabajo de investigación. Lo cual nos conduce a destacar cada uno de los elementos que conforman los tributos, desde sus antecedentes hasta el tema central de la imposición sobre el Impuesto Sobre la Renta. Cada uno de los apartados ha sido investigado y desarrollado de forma que pueda llegarse a la respuesta de una pregunta central la cual dada la importancia de la misma es prudente señalar, siendo esta: ¿Cuál es la importancia del sistema de imposición global sobre la renta frente a un sistema cedular como el utilizado en Guatemala?.

Dicha interrogante ha permitido a lo largo de la investigación poder definir cada uno de los aspectos que envuelve al Impuesto sobre la Renta. Es prudente señalar que el método de imposición global es utilizado por varios países del mundo dentro de sistemas tributarios que resultan ser avanzados dentro de cada una de sus recaudaciones. Es preciso también establecer que a través del presente trabajo de investigación se ha podido establecer que cada uno de los países es capaz de adaptar la imposición sobre la renta de la manera más correcta y que de tal forma se adapte a cada uno de los intereses económicos y de recaudación que esperan obtener a lo largo de los años fiscales en que se encuentre vigente.

Los resultados que arroja el presente trabajo a través del análisis jurídico que para el efecto se ha empleado, pretende el establecimiento de las características que poseen tanto el sistema de imposición global como el sistema cedular. Cada uno los sistemas ha de tenerse que adaptar a las normativas que se han establecido legalmente dentro de los parámetros que dictan los países en donde se impone. Sin embargo existen modos y formas señalados por los principios del Derecho Tributario que no resultan ser ajenos a ambos métodos independientemente el que se utilice. Dichos principios han de ser respetados en ambas vías, es decir desde el legislador hasta la persona

obligada del tributo. Dirigiéndonos directamente a la esencia del presente capítulo se pueden señalar los siguientes resultados.

### **5.1. El Derecho Tributario y sus Elementos Básicos**

Dentro del capítulo que se hace referencia, es importante destacar que para la investigación es fundamental la idea base del Derecho Tributario. Para el efecto, se establecieron parámetros que constituyen las fuentes del Derecho en mención, siendo de gran importancia, ya que es a través de ellas que el Derecho Tributario encuentra un soporte para cada uno de los ámbitos que deba de resolver. Se hace mención a las fuentes históricas, a las fuentes reales y a las formales obteniendo de las mismas fundamentos formados a través del tiempo y también por parte de las legislaciones y demás elementos que forman parte del vasto contenido normativo del Derecho Tributario. Se determinó que las fuentes históricas emanan de diversas situaciones a través del tiempo dentro de las cuales han ayudado a formar el desarrollo de las normativas que hoy en día se encuentran legalmente constituidas. Por su parte las fuentes reales han sido las que de sobremanera han contribuido con la evolución del hombre y las necesidades que se van presentando a través de las generaciones. La evolución del hombre es inminente, así como lo es también la del Derecho y es por ello, que debe de generarse un impulso por parte de las normativas a modo de ir evolucionando con cada una de las situaciones que se le presenten al individuo a modo de no contrarrestar tal desarrollo. Por último las fuentes formales se han establecido como el apoyo necesario para el desarrollo del individuo dentro de la sociedad, categorizándose en diferentes elementos como lo pueden ser las Normativas Constitucionales, la Ley, los Tratados y Convenios Internacionales, los Reglamentos y la Jurisprudencia por señalar algunos ejemplos. Dentro de las fuentes formales se establece que es la base que permite encarar la realidad de cada uno de los problemas y situaciones a los que hace referencia el Derecho Tributario. Permiten pues, el correcto desenvolvimiento de los casos y las diferentes situaciones en que se ven envueltos los sujetos que intervienen dentro de la relación jurídica tributaria.

## **5.2 Los Principios Constitucionales establecidos en el Derecho Tributario**

El presente capítulo tiene por objeto el desarrollo de los distintos principios que se han establecidos dentro del Derecho Tributario, tanto de manera doctrinaria como legalmente. Es importante destacar la importancia de los principios que en materia tributaria se refieren, ya que representan la fuente dentro de la máxima normativa para dar origen a cada artículo que en la ley se desarrolla.

Dentro del análisis correspondiente pudo determinarse que dentro del principio de legalidad, los impuestos posean un base legal plenamente establecida y que sea accesible a cada uno de los ciudadanos, permitiendo un Estado de Derecho pleno en el que cada uno de los derechos que se persiguen sean respetados y legalmente establecidos en las normas correspondientes. Así mismo, puede destacarse por medio del estudio, que dentro de lo que señala el artículo 239 de la Constitución política de la República de Guatemala se establece de forma clara a lo que se refiere el presente principio, expresando de quien es la potestad de crear impuestos, así como la determinación de cada una de las bases de recaudación. Cabe resaltar que dentro de las determinaciones aludidas se concluye que el principio de legalidad es uno de los más extensos y que con él se pretende establecer de forma clara el límite formal hacia el poder tributario. Se destaca también que no puede existir tributo sin ley, y que cualquier aplicación que se determine por parte de uno de los sujetos participantes de la obligación debe de estar contenido dentro de una normativa de donde pueda originarse el mismo.

Dentro del principio de capacidad contributiva se ha logrado arribar a que el sujeto dentro de este principio debe de manifestar la posesión de ciertos bienes que le permitan calificar como contribuyente dentro de la esfera de la contribución tributaria. Sin embargo, se ha establecido que el sujeto activo no puede de ninguna forma solicitarle la totalidad de lo que posee al sujeto obligado, ya que se estaría a la luz de la violación del dicho principio. Uno de los elementos fundamentales a tomar en cuenta, es que a partir de la creación de la norma, el legislador debe de ser imperioso en el establecimiento de tarifas progresivas en donde se puedan realizar estimaciones de diferentes

categorías de valores, en donde puedan encajar los contribuyentes de una manera más justa y equitativa.

Por su parte el Principio de Equidad y Justicia permite el establecimiento de dos elementos de suma importancia para el derecho en general. Sin embargo circunscribiéndonos de forma precisa dentro del tema de investigación, resultan ser parte vital de los principios del Derecho Tributario como bien los establece la Constitución Política de la República al señalar de forma concreta que el sistema tributario debe de ser justo y equitativo, permitiendo una distribución de las cargas de forma proporcionada en la que cada uno de los que aportan puedan contribuir de la misma forma y condiciones lo que se les ha solicitado.

El Principio de No Confiscatoriedad dentro de los análisis realizados, pretende el control necesario para proteger la propiedad privada como base elemental de los derechos inherentes a las personas; el cual forma parte de un Estado de Derecho en el que se respeten cada una de las garantías expresadas dentro de la Constitución Política de la República y las demás normativas que para el efecto se encuentran establecidas. El mencionado principio permite que se creen los tributos de forma controlada en la que no se extralimite la creación de los mismos, permitiendo un grado de requerimiento que se ajuste y se apege a la situación económica de cada uno de los que contribuyen, no consintiendo así, que los creadores del tributo se excedan de forma que rebasen el límite permitido y en cierta forma atenten contra la propiedad privada del contribuyente, respetando el mínimo vital de existencia el cual señala que antes de ser contribuyente se debe de cumplir con las necesidades personales y familiares. La cuantía del mínimo vital de existencia es en base a lo que el Estado necesita para cumplir sus obligaciones y por ende cuando se habla de capacidad contributiva se parte del hecho que la persona ya ha satisfecho las necesidades básicas de subsistencia y por ende es sujeto de contribuir.

El principio de Doble y Múltiple Tributación se genera cuando se concretan de forma alguna los siguientes aspectos: a) Mismo hecho generador; b) Sujeto Pasivo; c) Sujeto Activo; d) Mismo periodo de imposición. Cada uno de los elementos anteriores es necesario para poder establecer la configuración de la

doble o múltiple tributación. El análisis correspondiente sobre este principio ha de recaer en la prohibición por parte del Estado de gravar de la misma manera en dos ocasiones por el mismo aspecto, es decir que el legislador debe de ser cauteloso y de respetar la imposición que se genera sobre cada uno de los aspectos que atañen a los tributos, ya que, si en determinado caso coincide la configuración de los elementos ya referidos pueden ser objeto de ser atacado por violación a lo prohibido dentro de la normativa.

Por último el principio de igualdad pretende establecer dentro del presente trabajo de investigación que la igualdad demanda las mismas obligaciones para las personas que se encuentran en similares condiciones. Ante dicho aspecto el legislador tiene que prever que cada sujeto es diferente en cada aspecto incluyendo la capacidad al momento de contribuir, por lo que la separación no discrimina sino mas bien se ajusta a una realidad en la que el Estado a través de las políticas publicas que desarrolla pretenda colocar en distintas condiciones a las personas pero a sabiendas que dicho tratamiento es para lograr equiparar la desigualdad que existe dentro de la sociedad y no por ello se atenta contra los principios constituidos dentro del Estado de Derecho. El Estado puede hacer uso de elementos como la progresividad para el establecimiento de medidas necesarias para lograr la igualdad deseada.

### **5.3 Elementos Específicos del Tributo**

En este capítulo resulta primordial el énfasis y el aporte de los elementos que asedian al tributo, ya que este último parte de la base de los objetivos y fundamentos que se traza el Derecho Tributario. Resulta necesario hacer el señalamiento que el tributo es la columna vertebral del Derecho Tributario ya que todo gira en torno a su creación hasta el momento de la utilización de los recursos por parte del Estado. El legislador es el encargado de la creación del tributo por disposición Constitucional, debe de encuadrarse en cada uno de los aspectos señalados en los apartados anteriores, tomando en consideración los elementos que le sirven de base al derecho tributario, ya que resulta inadmisibles concebir por separado a estos últimos con el tributo. Ambos van de la mano y no pueden existir por separado ya que de tal forma se crean

condiciones susceptibles de violación y por ende de ser anulados en base a los procedimientos legalmente establecidos. Las bases, fuentes, principios y demás elementos giran en torno a los aspectos que del tributo se derivan, es por ello que al momento de su creación deben de ser cautelosos de respetar cada uno de los aspectos que lo envuelven.

El tributo se ha establecido en el presente trabajo de investigación como una prestación comúnmente en dinero por medio de la cual el Estado capta recursos de forma que pueda emplearlos para los fines que se tengan previstos. Así mismo el tributo es exigible por medio de una ley que para el efecto debe de estar previamente establecida como bien lo señala el principio de legalidad. El tributo se encuentra dirigido a todas aquellas personas que posean capacidad contributiva, la cual debe de resultar real y efectiva en la que el legislador pueda identificar a través de la realización del supuesto establecido en la norma la capacidad del individuo para poder exigirle la contribución. Dentro de la clasificación de los tributos ha quedado señalado que el impuesto es una categorización comúnmente en dinero la cual puede ser nombrada como la categoría tributaria por excelencia en donde el Estado a través de un requerimiento exige al contribuyente su aportación para cubrir los gastos públicos. Las tasas por su parte son el ingreso percibido por el Estado o un ente publico en pago de un servicio determinado el cual se encuentra dirigido específicamente al sujeto que lo paga. Y por otra parte las Contribuciones Especiales se definen en el presente trabajo como el tipo de tributo que el contribuyente aporta al Estado como parte de la realización de obras publicas que benefician directamente a los sujetos pasivos.

Por otra parte, el tributo descansa sobre la propia estructura por medio de la cual a sido creado para poder definir cada uno de los aspectos que lo rodean, desde el objeto hasta el tipo impositivo, resultando por último la cuota a pagar. Cada uno de los elementos considerados dentro de la estructura del tributo pretende identificar los aspectos más relevantes del tributo para que al momento de requerirlo, la estructura sea vista de forma global. La ley por su parte debe de establecer cada uno de los elementos referidos para poder mostrar al contribuyente de forma concreta que lo que se establece se

encuentra fundamentado en la ley. Cada uno de los tributos que se crean establecen en apartados especiales lo siguiente: a) el objeto; b) El sujeto activo; c) el sujeto pasivo; d) el hecho generador; e) las exenciones; f) la base imponible; g) el tipo impositivo. Cada uno de los elementos anteriores derivan en la cuota que posteriormente a la determinación de la misma deberá el sujeto obligado responder ante la solicitud que para el efecto realice la Administración Tributaria.

#### **5.4. Aspectos Generales del Impuesto Sobre La Renta**

Es de notar que el punto central de la presente investigación radica en el Impuesto Sobre la Renta. Cada uno de los aspectos señalados en el presente capítulo aportan los elementos básicos considerados para englobar una idea de lo que el Impuesto Sobre la Renta genera y de donde proviene. Cada uno de los aspectos que se han señalado en el capítulo que presenta el estudio sobre el Impuesto, ha establecido la base para poder llegar al punto que atañe a la presente investigación; es decir los sistemas de imposición de la renta. Antes de señalar los resultados concluyentes del presente trabajo es menester destacar que el Impuesto Sobre la Renta se ha caracterizado por ser uno de los impuestos desarrollados de la mejor manera ya que el mismo mide la capacidad del contribuyente de forma precisa por medio de la cual el legislador pretende asegurar un base imponible que puede identificar con facilidad, ya que la renta resulta ser evidente a los ojos del recaudador. La renta es uno de los indicadores de capacidad más efectivos que existen dentro de la esfera de los tributos ya que a diferencia de otros impuestos como el Impuesto al Valor Agregado el Impuesto Sobre la Renta refleja con claridad el haber que posee sujeto, ya que dentro de una de las características establecidas dentro de la presente investigación se encuentra el ser un impuesto directo, el cual mide de forma clara a cuánto asciende la renta y por otra parte hace identificable desde un inicio al individuo, ya que por disposición legal no puede trasladarse a un tercero siendo éste el obligado a responder por la realización del supuesto establecido dentro de la ley.

El Impuesto Sobre la Renta goza de métodos que el legislador a previsto para poder realizar la recaudación de manera que resulte efectiva en términos de cobro. Por ello, los sistemas de imposición utilizados en los diferentes países del mundo resultan ser el método cedular o analítico y el global o sintético. Cada uno con diferentes características que pretenden realizar el procedimiento de determinación de forma que se adapte a las políticas que mejor se adhieran a los países que los imponen.

Por su parte el método de imposición cedular pretende la categorización de los diferentes supuestos a los que se refiere la ley del Impuesto Sobre la Renta, colocando así, según el legislador disponga, a cada uno de los apartados necesarios dentro de la ley, ajustándole su propia estructura al tributo en cada uno de los segmentos de forma independiente. Por otra parte grava la renta según su origen no importando el elemento subjetivo, ya que lo que señala la ley según la interpretación realizada es que cada una de las cédulas dentro del impuesto sobre la renta es gravada de forma aislada es decir de forma en la que pueda definirse de donde es que proviene.

En el método sintético o global funciona de diferente manera, ya que las rentas se originan de diferentes tipos de actividades normadas de igual manera por la ley que se encuentre vigente. Luego de que estas se han establecido de manera que pueda o haya sido determinada, han de integrarse de modo que resulte un solo método de imposición, es decir a diferencia de la cédulas que cada una posee su propia estructura, este sistema resulta en la suma total de las rentas del sujeto a modo de aplicar a esta un tipo impositivo definido independientemente de su procedencia u origen.

Las tarifas establecidas constituyen una de las diferencias entre los sistemas en mención ya que por una parte, el método cedular de imposición refleja en cada uno de sus apartados distintos tipo de tarifas o tipos impositivos para cada hecho generador. Por su parte, en el sistema sintético lo que se pretende es poder establecer un solo tipo para poder definir a través de la adición de cada una de las rentas gravadas una sola base imponible, es decir sumar



todas y cada una de las rentas a las que se encuentre afecto el sujeto obligado y aplicar una sola tarifa a la base que resulte imponible.

En el presente apartado se establecerán las que se consideran las ventajas y desventajas del sistema de imposición global y cedular. El objetivo del mismo es poder brindar un panorama que establezca de manera clara porque los países utilizan métodos impositivos de uno o de otro tipo, teniendo en cuenta que cada uno de los sistemas resulta ser independiente uno de otro.

Dentro de los sistemas analítico y sintético existen una serie de factores que permiten el establecimiento de fundamentos básicos para el manejo de la imposición dentro del Impuesto Sobre la Renta. Cabe resaltar que dichos métodos no deben de ser vistos únicamente como el medio para establecer el Impuesto, sino que dentro del método que se elija en determinado territorio este sea con la finalidad de mejorar la recaudación y establecer un sistema que sencillo para el contribuyente y al mismo tiempo eficiente para la Administración Tributaria.

Elementos como la cultura de un país en términos tributarios son circunstancias que deben de tomarse en cuenta para la implementación de cada uno de los sistemas. No puede entonces tomarse a la ligera, sino más bien lo que se pretende dentro de la presente investigación es formar ambos criterios a modo de poder ser valorados y justificados para un mejor desarrollo económico y de recaudación tributaria.

El siguiente cuadro muestra algunas de las ventajas y desventajas que suelen establecerse dentro de los métodos cedular y global.

<b><i>CEDULAR O ANALÍTICO</i></b>		<b><i>GLOBAL O SINTÉTICO</i></b>	
<b><i>VENTAJAS</i></b>	<b><i>DESVENTAJAS</i></b>	<b><i>VENTAJAS</i></b>	<b><i>DESVENTAJAS</i></b>
Resulta cómodo y sencillo de establecer y utilizar, debido a que cada una de las rentas posee una	Grava la renta según su origen, dejando el elemento subjetivo a un lado, situación que no debería de	Grava la renta independientemente del origen de la misma, respetando así de una mejor	Este sistema presenta una suma de todas las rentas por medio de la cual se establece la

<p>estructura determinada dentro de la cual, la ley presenta con claridad cada uno de los aspectos que constituyen la estructura del tributo. Es decir que, realizado el supuesto el contribuyente se encuentra directamente en una de la cédulas y es por medio de ella que deberá que dar cumplimiento a la obligación.</p>	<p>ser implantada de tal manera ya que como se ha mencionado, el individuo antes de ser contribuyente es persona.</p>	<p>manera los derechos de la persona como contribuyente, ya que el mismo es tomado en cuenta en una esfera total de sus ingresos a la cual se le aplica determinado tipo impositivo.</p>	<p>materia imponible a la que es sujeto el contribuyente, mostrando un panorama global de aplicación dentro del sistema impositivo. Por ello el establecimiento de la fórmula utilizada no resulta ser tan sencilla, al contrario es compleja para el sujeto obligado, así como resulta ser para el sujeto encargado de la recaudación.</p>
<p>Es un método ordenado en el que el contribuyente responde por la actividad que realiza de forma independiente. Es entonces, comparado con el sistema global más eficiente de recaudar en base a su simplicidad.</p>	<p>No establece con claridad la capacidad contributiva de la persona ya que la segmentación no permite englobar las rentas totales que posee el contribuyente.</p>	<p>Permite una segmentación determinada de cada uno de los ingresos de la persona en relación a la tributación, permitiendo a la Administración Tributaria ser más consistente al momento de efectuar la recaudación.</p>	<p>Resulta ser complicado en la aplicación del método. Por lo que no crea certeza jurídica al momento de aplicárselo al contribuyente. Dada su complejidad resulta compleja la tributación para el sujeto obligado.</p>
<p>Permite un mayor orden dentro de las especificaciones que conllevan las estructuras de cada tributo.</p>	<p>No se valora y toma en cuenta la situación personal del contribuyente junto a su núcleo familiar.</p>	<p>No permite que el legislador actúe desmedidamente en cada una de las rentas que posee.</p>	<p>Por su complejidad el sistema utilizado para el desarrollo resulta ser económicamente muy elevado, para poder establecer cada una de las bases que permita la</p>

			implementación técnica dentro del recaudamiento que genere el impuesto.
En las segmentaciones resulta comprensible para el contribuyente conocer a cabalidad lo que se encuentra obligado a pagar y porque, facilitando la personalización del impuesto.	No es posible deducir fuera de la cédula a la que se encuentra afecto el contribuyente, por lo que se encuentra limitado a lo que establece la ley en determinada categoría.	Las deducciones abarcan la totalidad de la cuota al momento de la determinación.	El sistema global resulta incomprendible para muchos de los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria por lo que carece de certeza jurídica si no es comprensible para los que intervienen.

En general resultan determinantes los puntos concretados con anterioridad ya permiten un mayor panorama dentro del conocimiento de la imposición del Impuesto Sobre la Renta. Puede señalarse de manera concreta que Guatemala ha establecido el sistema por categorías desde hace ya muchos años atrás, incluso con anterioridad a la legislación que se encuentra vigente en la actualidad. Dentro del análisis que arroja la presente investigación es necesario señalar el contexto dentro del cual se encuentra el contribuyente. Guatemala en general no posee una cultura tributaria que se encuentre dentro de las más eficientes del mundo, ya sea por temas de legislación, ejecución o inclusive recaudación. Lo cierto es que en los capítulos investigados en el presente trabajo se han establecido las diferentes formas de la tributación, específicamente dentro del Impuesto Sobre la Renta. Para ello Guatemala cuenta con un sistema que resulta ser complicado inclusive para algunos estudiosos del Derecho que no se especializan en el ámbito tributario, creando un ambiente que fisura la recaudación, a orillando a los contribuyentes a tener que asesorarse con Abogados especialistas en el tema o bien Contadores Públicos y Auditores para poder cumplir con la obligación de pagar impuestos.

El sistema de imposición global del Impuesto Sobre la Renta demanda una sociedad que dentro de la propia legislación resulte clara para el contribuyente, dando a conocer cada uno de los aspectos en los que derive el impuesto a pagar.

## Conclusiones

1. Los Tributos son el medio económico por excelencia por el cual el Estado se financia para poder cumplir cada uno de sus aspectos y objetivos trazados dentro de una sociedad. El Estado cuenta con distintas categorías de Tributos, que le permiten abarcar en gran parte las actividades económicas que realice una persona dentro de sus acciones cotidianas, pudiendo gravarlas conforme a su capacidad económica. La forma en que se establecen los distintos tributos, es a través de normas que por imposición Constitucional le corresponde al Congreso de la República, quien decretar.
  
2. El Impuesto sobre la Renta se encuentra establecido en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria. Cada uno de los artículos de dicha Ley establecen el modo más eficiente que el legislador considera para sistematizar las normas con la finalidad de que el contribuyente comprenda las mismas y que la Administración Tributaria sea más eficaz dentro del su ámbito de recaudación. Para dicho objetivo el Impuesto Sobre la Renta grava la renta y el ingreso de conformidad con el origen de la misma creando cédulas para el efecto que permiten establecer categorías que le indican al contribuyente en cual de estas debe de contribuir. A lo largo de la normativa referida se encuentra la división de cuatro cédulas siendo estas: a) renta de la actividades lucrativas; b) renta del trabajo en relación de dependencia; c) rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital; d) rentas de no residentes.
  
3. Del estudio y análisis realizado a lo largo de la investigación pudo establecerse que cada una de las cédulas que señala la Ley de Actualización Tributaria posee de forma independiente la estructura propia del tributo. Es decir que cada categoría conserva de manera autónoma su propio hecho generador, sujetos pasivos, exenciones, base imponible y tipo impositivo, resultando esto en una forma especial de gravar el impuesto denominada forma cedular. El método de imposición sobre la renta

analítico o cedular se caracteriza por gravar la renta según el origen de la misma, no importando las aptitudes personales de contribución de la persona obligada. Dicho método es el utilizado en la legislación actual de Guatemala, permitiendo a la Administración Tributaria contar con una recaudación más ordenada a través de la personalización del impuesto.

4. A través de la presente investigación se ha logrado establecer que el método de imposición sintético también denominado global resulta ser el ideal dentro de un sistema tributario correctamente establecido. Pues al gravar la renta independientemente de su origen, respeta de mejor manera los derechos del contribuyente, ya que al momento de gravar la renta o el ingreso se toma en cuenta un panorama más amplio de la capacidad contributiva del individuo.
  
5. El método global resulta de la imposición aplicada a la base imponible conforme al tipo de renta que ha estimado el contribuyente conforme las reglas establecidas en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Es decir que no discrimina por cedulas sino mas bien comprende la sumatoria de cada una de ellas pudiendo deducir unas de otras sobre la totalidad de la base imponible. A esta última se le aplica la fórmula que se desprende del método de imposición global para recaudar de una forma sintética el Impuesto Sobre la Renta del Contribuyente.

## Referencias

### **A. Bibliográficas**

1. Blanco Ramos, Ignacio; "Derecho Tributario parte general y legislación española"; España, Editorial Ariel, 1976.
2. Carrasco Iriarte, Hugo; "*Derecho Fiscal I*" (*Introducción y Generalidades*), México, Iure Editores, 2004, cuarta edición.
3. Chacón de Machado Josefina, Gutiérrez de Colmenares Carmen María; "*Introducción al Derecho*", Guatemala, Editor Universidad Rafael Landívar, Guatemala, tercera edición.
4. De Juano, Manuel; "*Curso de Finanzas y Derecho Tributario*", Argentina, Ediciones Molachino, 1971, segunda edición.
5. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto; "*Principios de Derecho Tributario*"; México, Editorial Limusa, 1998.
6. Díaz Vasconcelos, Luis Antonio; "*El impuesto sobre la renta*", Guatemala, Tipografía Nacional de Guatemala, 1966.
7. Diccionario Akal de Economía Moderna, Madrid, España, 1999, Ediciones Akal, S.A.
8. Escobar Menaldo, Rolando, Morales, Ana Maritza; "*Relación Estado-Contribuyente*", Guatemala, Editorial Serviprensa C.A., 2000.
9. Fernández Martínez, Refugio de Jesús; "*Derecho Fiscal*", México, Editorial Diagráficos Unión S.A., 1998.

10. Flores Valeriano, Enrique; *“El impuesto sobre la renta, doctrina, legislación y práctica”*, Costa Rica, Editorial Universitaria Centroamericana –EDUCA-, 1984, primera edición.
11. Flores, Enrique; *“El impuesto sobre la renta”*; Honduras, Editorial Universitaria Centroamericana, EDUCA, 1973, Primera Edición.
12. García Vizcaíno, Catalina; *“Derecho Tributario”* (Consideraciones económicas y jurídicas), Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.
13. García Vizcaíno, Catalina; *“Derecho Tributario” (parte especial)*, Tomo III, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997.
14. Giuliani Fonrougr, Carlos; *“Derecho Financiero”*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997, sexta edición.
15. Herrarte, Alberto; *“Los fundamentos del Estado de Derecho”*, Guatemala, Tipografía Nacioanl, 1996, primera edición.
16. Jarach, Dino; *“El hecho imponible” (Teoría general del derecho tributario sustantivo)*, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, segunda edición.
17. Luqui, Juan Carlos; *“La obligación Tributaria”*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989.
18. Margain Manautou, Emilio. *“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, Mexico, Editorial Universitaria Potosina, cuarta edición.
19. Martín José María, Rodríguez Usé Guillermo. *“Derecho Tributario General”*, Buenos Aires, Editorial De Palma, 1995.
20. Martín, José María; *“Derecho tributario”*, Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma, 1995.



21. Martínez López, Luis; Derecho Fiscal Mexicano, México D.F., Ediciones Contables y Administrativas, 1976, cuarta edición.
22. Monterroso, Gladys; *“Fundamentos Tributarios”*, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2009, tercera edición.
23. Moschetti, Francisco; *“El principio de capacidad contributiva”*, Madrid, 1989, segunda edición.
24. Monterroso, Gladys; *“Fundamentos Financieros”*, Finanzas Públicas, Guatemala, Arte más Arte, 2006, segunda edición.
25. Mouchet Carlos; Zorraquin Becu Ricardo; *“Introducción al Derecho”*, Buenos Aires, Editorial Perrot, novena edición.
26. Pérez de Ayala y González García; *“Curso de Derecho Tributario”*, sexta edición.
27. Pérez de Ayala, José Luis; González, Eusebio; *“Curso de Derecho Tributario”*, (Tomo I), Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 1978, segunda edición.
28. Plazas Vega, Mauricio; *“Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”*, (Tomo II Derecho Tributario), Bogotá-Colombia, Editorial Temis S.A., segunda edición.
29. Plazas Vega, Mauricio; *“El Liberalismo y la teoría de los Tributos”*, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 1995, Primera Edición.
30. Porras y López, Armando; *“Derecho Fiscal (Aspectos Jurídicos y Contables)”*, México, Textos Universitarios S.A., 1977, sexta edición.
31. Pugliese, Mario; *“Instituciones de Derecho Financiero”* (Derecho Tributario), México, 1939.

32. Ramírez Cardona, Alejandro; *“Derecho Tributario Sustancial y Procedimental”*, tercera edición, Editorial Temis, Bogotá-Colombia.
33. Rodríguez Lobato, Raúl; *“Derecho Fiscal”*; México, Editorial Mexicana, 1986, Segunda Edición.
34. Santiago de León, Erick Gustavo; *“Derecho Tributario”*, Guatemala, SR Editores, 2008, segunda edición.
35. Spisso, Rodolfo; *“Derecho Constitucional Tributario”*, Buenos Aires-Argentina, Ediciones Depalma, 2000, segunda edición.
36. Villatoro Toranzo, Miguel; *“Introducción al Estudio del Derecho”*, México, Editorial Porrúa S.A., 1984, sexta edición.
37. Villegas, Héctor; *“Curso de finanzas” (Derecho Financiero y Tributario)*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1987, cuarta edición.

## **B. Normativas**

1. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República Guatemala.
2. Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial.
3. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.
4. Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

5. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.
6. Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbre Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.
7. Corte de Constitucionalidad, Gaceta 31, expediente No. 231-93. Fecha de sentencia: 08/02/94.
8. Corte de Constitucionalidad, expediente No. 2810-2014. Fecha de sentencia: 20/8/2015.
9. Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 93. Expediente 3983-2008. Fecha de sentencia: 3/7/2009.
10. Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 48. Expediente 183-97. Fecha de sentencia: 20/5/98.

### **C. Electrónicas**

1. Clasificación de los impuestos. Disponible en: [http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/clasificación\\_impuestos.html](http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/clasificación_impuestos.html). Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2015.
2. Impuestos. Economía. Universidad Autónoma de México (UNAM), México, disponible en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>, Fecha de consulta: 26 de agosto de 2015.
3. El impuesto, Universidad de América Latina (UAL), México, Disponible en: [http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho\\_Fiscal/Pdf/Unidad\\_5.pdf](http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Pdf/Unidad_5.pdf), Fecha de consulta: 26 de agosto de 2015.

#### **D. Otras Referencias**

1. Documento de Apoyo a la Docencia; “Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal”, Guatemala, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas USAC, 2000.
2. Superintendencia de Administración Tributaria; Historia de la Tributación en Guatemala, Desde los mayas hasta la actualidad, Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2009.
3. Gómez Quinteros, Fernando; “Evolución Histórica del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, Guatemala”, 1990, Tesis de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, Universidad Francisco Marroquín.