

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

"CRITERIOS DE VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN GUATEMALA Y EN EL DERECHO  
COMPARADO"

TESIS DE GRADO

**ALEJANDRO JOSÉ SAMAYOA CÁCERES**

CARNET 12112-10

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2016  
CAMPUS CENTRAL

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

"CRITERIOS DE VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN GUATEMALA Y EN EL DERECHO  
COMPARADO"

TESIS DE GRADO

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

POR

**ALEJANDRO JOSÉ SAMAYOA CÁCERES**

PREVIO A CONFERÍRSELE

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

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL 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**

LIC. ESTUARDO GIOVANI PAGANINI SANTIZO

## **TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**

MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

Guatemala, 3 de Marzo del 2016.

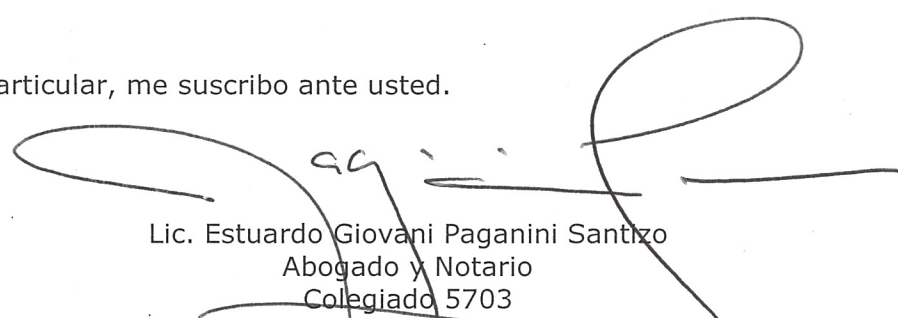
M.A Enrique Sánchez Usera  
Director de Ejes Transversales  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar

De la manera más atenta me dirijo a usted, y deseándole éxito en todas sus actividades. Que en virtud del nombramiento que se me ha revestido y con el objeto de asesorar la tesis de grado del alumno, **ALEJANDRO JOSÉ SAMAYOA CÁCERES**, sobre el tema aprobado de "**Criterios de valoración del sistema tributario en Guatemala y en el Derecho Comparado**", y en base a ello se considera lo siguiente:

En cuanto al Anteproyecto de Investigación aprobado por la presente facultad, se tuvieron que realizar las modificaciones siguientes: Objetivo General, Objetivos Específicos, Pregunta de Investigación y Planteamiento del Problema, adjuntando al presente dictamen, en primer plano lo aprobado y en segundo plano lo modificado. Todo esto ya que al hacer el análisis respectivo se arribó a la conclusión que los mismos eran necesarios para que se ajustara a la realidad del tema. (se acompañan dos hojas impresas solo en el anverso con las explicaciones correspondientes).

En base a las consideraciones aludidas y ajustándose a lo establecido en la normativa interna de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, procedo a otorgar **DICTAMEN FAVORABLE**, con el objeto que el trabajo de Tesis de grado continúe con su trámite respectivo y pueda ser revisado de forma y fondo.

Sin otro particular, me suscribo ante usted.



Lic. Estuardo Giovanni Paganini Santizo  
Abogado y Notario  
Colegiado 5703

**Estuardo Giovanni Paganini Santizo**  
**Abogado y Notario**

*Licda. Helena C. Machado*  
*Abogada y Notaria*

Guatemala, 15 Abril 2016.

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

Honorables Miembros del Consejo:

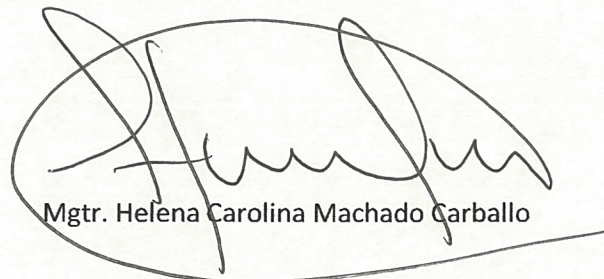
Me dirijo a ustedes con el objeto de hacer de su conocimiento que, en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, procedí a realizar la **Revisión de Fondo y de Forma** a que se refiere el Instructivo de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, del trabajo de tesis titulado "**CRITERIOS DE VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN GUATEMALA Y EN EL DERECHO COMPARADO**", elaborado por el estudiante **ALEJANDRO JOSÉ SAMAYOA CÁCERES**.

Luego de efectuada la revisión se sugirieron algunas correcciones al estudiante Samayoa Cáceres, quien cumplió con presentar las mismas dentro del plazo establecido en el Instructivo de Tesis de esa Facultad. En tal virtud, considero que el contenido de la tesis en referencia se encuentra estructurada conforme los requerimientos y regulaciones existentes de la Universidad Rafael Landívar para el efecto.

Por lo expuesto, emito a favor del trabajo de tesis investigado y elaborado por Alejandro José Samayoa Cáceres de conformidad con los requisitos reglamentarios, **DICTAMEN FAVORABLE SOBRE LA PERTINENCIA DE EMITIR LA ORDEN DE IMPRESIÓN**, a efecto de que se continúen con los procedimientos establecidos por esa Universidad, toda vez que el presente trabajo es apto como tesis para que al autor del mismo se le confiera el Grado Académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Habiendo cumplido con el encargo encomendado por esa Facultad, me suscribo con muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente,

  
Mgtr. Helena Carolina Machado Carballo



*11 calle 22-49 zona 11 Residenciales San Jorge Guatemala, Guatemala*

*Teléfono: (502) 24737890*

*Email: hmachado@intelnet.net.gt*



**Orden de Impresión**

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante ALEJANDRO JOSÉ SAMAYOA CÁCERES, Carnet 12112-10 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07235-2016 de fecha 15 de abril de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"CRITERIOS DE VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN GUATEMALA Y EN EL DERECHO COMPARADO"

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

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 19 días del mes de abril del año 2016.

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



## **DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS**

**A Dios:** Por ser la fuerza motriz que me ha permitido finalizar esta etapa y darme la vida para poder compartir este logro con las personas que más amo.

**A mis padres y hermano:** Por el apoyo incondicional.

**A mi abuelita Leonor:** Por estar siempre a mi lado y creer en mí.

**A mis abuelitos:** Por esperar siempre lo mejor de mí y su apoyo incondicional.

**A mi familia:** Por todo el apoyo y amor.

**A mi Universidad:** Por enseñarme a ser una persona ética y con principios.

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



## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

<b>CE</b>	Constitución Española
<b>CFM</b>	Código Fiscal de la Federación de México
<b>CNA</b>	Constitución de la Nación de Argentina
<b>CPM</b>	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
<b>CPRC</b>	Constitución Política de la República de Costa Rica
<b>CPRG</b>	Constitución Política de la República de Guatemala
<b>CPRH</b>	Constitución Política de la República de Honduras
<b>CPRN</b>	Constitución Política de la República de Nicaragua
<b>CRES</b>	Constitución de la República de El Salvador
<b>CTC</b>	Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica
<b>CTE</b>	Código Tributario de España
<b>CTES</b>	Código Tributario de El Salvador
<b>CTG</b>	Código Tributario de Guatemala
<b>CTH</b>	Código Tributario de Honduras

**LPFA**

Ley de Procedimiento Fiscales de Argentina

**Modelo del Código Tributario CIAT** Modelo del Código Tributario del Centro  
Interamericano de Administraciones  
Tributarias

## RESUMEN

El Derecho financiero estudia el conjunto de normas y principios que regulan la recaudación del Estado, en sus diversas etapas, así como la forma a emplear sus recursos. Por otro lado se encuentra el Derecho Tributario resulta ser una rama del derecho público que estudia normas y principios que regula todo lo relacionado con los tributos, por lo que ambas ramas se ven directamente entrelazadas, ya que la primera determina la forma de emplear los recursos que tiene el Estado y la segunda le proporciona al Estado gran parte de los recursos, a través de su sistema tributario.

El sistema tributario en un Estado resulta ser el eje transversal para su sustento, y la presente tesis se ve reflejada en ese ámbito, identificando así los criterios de valoración, y para ello se aclara que los mismos se encuentran inmersos en principios constitucionales.

Adherido a ello se realiza un análisis comparativo entre las legislaciones de Guatemala, El Salvador, Honduras, Costa Rica, Nicaragua, México, Argentina y España, para determinar los principios constitucionales tributarios que acogen cada Estado en sus Constituciones y la forma en la que los criterios de valoración se desprenden de ellos, y cómo son empleados en los Códigos Tributarios.

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción	1
<b>CAPÍTULO 1 ASPECTOS GENERALES</b>	
1.1 Antecedentes	4
1.2 Derecho Financiero	7
1.3 Derecho Tributario	9
1.4 Principios Constitucionales Tributarios	10
1.4.1 Principio de Legalidad	10
1.4.2 Principio de No Confiscación	12
1.4.3 Principio de Seguridad Jurídica	12
1.4.4 Principio de Justicia Tributaria	13
1.4.5 Principio de Capacidad Contributiva o Económica.	14
1.4.6 Principio de Igualdad	14
1.4.7 Principio de Generalidad	15
1.4.8 Principio de Proporcionalidad	16
1.4.9 Principio de Prohibición de Doble o múltiple tributación	17
1.5 Poder Tributario	17
1.6 Relación Jurídica Tributaria	18
1.7 Obligación Tributaria	19
<b>CAPÍTULO 2 SISTEMA TRIBUTARIO</b>	
2.1 Definición de Sistema Tributario	21
2.1.1 Características del Sistema Tributario	22
2.1.1.A Suficiencia	22
2.1.1.B Suficiencia Elasticidad	23
2.1.1.C Incidencia Sobre Sectores Económicos	23
2.1.1.D Característica Redistributiva	23
2.1.2 Tipos de Sistemas Tributarios	24
2.1.2.A Sistema Tributario Histórico	24

2.1.2.B Sistema Tributario Racional	24
2.1.3 Aspectos de los Sistemas Tributarios	25
2.2 Estructura y Aspectos de la Norma Tributaria	26
2.2.1 Hecho Generador	26
2.2.2 Base Imponible	27
2.2.3 Tipo Impositivo	27
2.2.4 Sujeto Activo	28
2.2.5 Sujeto Pasivo	29
2.2.6 Exenciones	29
2.2.7 Interpretación	30
2.2.8 Límite Espacial	31
2.2.9 Límite Temporal	32
2.3 Tributos	33
2.3.1 Clases de tributos	33
2.3.1.A Tasas	34
2.3.1.B Contribuciones	34

### **CAPÍTULO 3**

#### **CRITERIOS DE VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

3.1 Los Impuestos	37
3.1.1 Definición	37
3.1.2 Clasificación	39
3.1.2.A Impuestos Ordinarios y Extraordinarios	39
3.1.2.B Impuestos Personales y Reales	40
3.1.2.C Impuestos Proporcionales y Progresivos	41
3.1.2.D Impuestos Instantáneos y Periódicos o de Ejercicio.	41
3.1.2.E Impuestos Directos e Indirectos	42
3.2 Principios Impositivos	43
3.2.1 El Principio del Beneficio	43
3.2.2 Principio de Capacidad de Pago	45
3.2.3 Principio de Utilidad y del Consumo	46
3.2.4 Principio de Justicia	46
3.2.5 Principio de Eficiencia Económica y Estabilización	47

3.3 Los Impuestos y la Eficiencia Económica	48
3.3.1 Efectos Económicos	48
3.3.1.A Percusión	49
3.3.1.B Traslación	49
3.3.1.C Incidencia	50
3.3.1.D Difusión	50
3.3.2 Eficiencia y Equilibrio en el mercado	51
3.3.3 Neutralidad en los Impuestos	53
3.3.4 Impuestos a Tanto Alzados	54
3.3.5 First Best y Second Best	55
3.4 La Equidad en los impuestos	56
3.4.1 Equidad Horizontal y Vertical	56
3.4.2 Imposición y Exceso de Gravamen	57
3.4.2.A Imposición Efectiva y Equitativa	57
3.4.2.B Imposición Óptima y Política Tributaria	58
3.4.2.C Exceso de Gravamen	59
3.5 Sencillez y Flexibilidad en el Sistema Tributario	60
3.5.1 Sencillez del Sistema Tributario	60
3.5.2 Flexibilidad en el Sistema Tributario	60
3.5.3 Compromiso Entre Principios y El Federalismo Tributario	61
3.5.3.A Compromiso Entre Principios	61
3.5.3.B El Federalismo Tributario	62

## **CAPÍTULO 4**

### **DERECHO COMPARADO**

4.1 Guatemala	65
4.2 El Salvador	71
4.3 Honduras	75
4.4 Nicaragua	78
4.5 Costa Rica	81

4.6 México	84
4.7 Argentina	85
4.8 España	88

## **CAPÍTULO 5**

### **PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADO**

#### **5.1 Criterios de Valoración en los Principios Constitucionales Tributarios**

5.1.1 Principio de Legalidad	93
5.1.2 Principio de Equidad e Igualdad.	93
5.1.3 Principio de Proporcionalidad	94
5.1.4 Principio de Capacidad Contributiva	94
5.1.5 Principio de Generalidad	95
5.1.6 Principio de No Confiscación	95
5.1.7 Principio de Prohibición de Doble Imposición	96

#### **5.2 Criterios de Valoración en los Códigos Tributarios.**

5.2.1 Tasas	97
5.2.2 Impuestos	98
5.2.3 Contribuciones	98
5.2.4 Interpretación	99
5.2.5 Obligación Tributaria	100
5.2.6 Hecho Generador	100
5.2.7 Sujeto Pasivo	101
5.2.8 Exenciones	101
5.8.9 Base Imponible	102

Conclusiones	103
Recomendaciones	105
Anexos	106
1. Modelos de Instrumentos	106
Referencias	108

## INTRODUCCIÓN

El Estado como ente soberano debe imponer a su población un ordenamiento jurídico, el cual es creado, mantenido y aplicado por él mismo, y siendo los tributos uno de los aspectos principales a regular, resulta ser el más complejo al momento de su aplicación, ya que es una de las fuentes principales para el funcionamiento económico del Estado y a su vez afecta el patrimonio de sus habitantes, por lo que sus normas deben de estar estructuradas lo mejor posible para su correcto funcionamiento.

Los tributos se encuentran distribuidos en el sistema tributario o impositivo de cada Estado, entendiendo este último como el conjunto de tributos vigentes que rigen en un ordenamiento jurídico. Ahora la forma en la que estos son creados se ven inspirados en principios constitucionales del Derecho Tributario, que a su vez se desprenden criterios. Los criterios que se han venido utilizando en cuanto a las estructuraciones de los mismos han sido los de eficiencia, equidad, capacidad contributiva, sencillez y flexibilidad. Por esa razón surge la presente investigación titulada "Criterios de valoración del sistema tributario en Guatemala y en el Derecho Comparado", que busca responder a la siguiente interrogante: ¿De qué forma se encuentran regulados los criterios de valoración del sistema tributario en los principios constitucionales tributarios dentro de la Constitución, así como la forma como son empleados en el Código Tributario y en el Derecho Comparado?, pero como bien se ha mencionado los criterios se inspiran y se desprenden de los principios y como consecuencia se encuentran en estos últimos.

En ese orden de ideas el objetivo general básicamente es: Determinar los criterios de valoración del sistema tributario en los principios constitucionales tributarios en la Constitución y la forma que son empleados en el Código Tributario, asimismo en el Derecho Comparado. Y para alcanzarlo se tienen como objetivos específicos: 1. Determinar los principios tributarios constitucionales. 2. Determinar qué criterios de valoración son acogidos en los propios principios constitucionales



en el Derecho Comparado. 3. Determinar de qué manera se encuentran reflejados los criterios de valoración en el Código Tributario y en el Derecho Comparado.

El desarrollo de la presente tesis se encuentra estructurada en cinco capítulos, donde el primero atiende a aspectos generales, donde se abordan temas básicos para la comprensión de la misma. El segundo atiende al “Sistema Tributario” donde se desarrolla la definición del mismo, sus características, tipos, aspectos y estructura. El tercer capítulo se titula “Criterios de Valoración del Sistema Tributario”, donde se pueden apreciar los ya mencionado.

El cuarto capítulo denominado “Derecho Comparado” donde se analiza diversas legislaciones con el fin de cumplir con los objetivos. y el último que atiende a la presentación, análisis y discusión de resultados.

El alcance del presente trabajo de tesis es abarcar de manera doctrinal y legal, los criterios de valoración del sistema tributario, ya que en Guatemala se pueden encuadrar en ciertos principios y de esa misma manera establecer si dentro de las Constituciones de los países: El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, Honduras, México, Argentina y España, están incluidos. Asimismo dentro del Código Tributario de los países ya mencionados encuadrar los criterios que utilizan en sus sistemas tributarios.

La utilización de cuadros de cotejo, como instrumentos, sirvió para determinar dichos alcances, donde se compararon ciertos principios considerados como los más importantes en las constituciones, que fueron las unidades análisis: Constitución Política de la República de Guatemala del año 1985 de la Asamblea Nacional Constituyente, Constitución de la República de El Salvador decreto 38 de la Asamblea Constituyente, Constitución Política de la República de Nicaragua de la Asamblea Nacional, Constitución Política de la República de Honduras decreto No. 131 de la Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Costa Rica de la Asamblea Nacional Constituyente, Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos del Congreso Constituyente, Constitución Española Cortes Generales de 1978 y la Constitución de la Nación Argentina del Congreso Nacional Constituyente de 1994. Y ciertos aspectos en sus normas tributarias generales tales como: Decreto 6-91 Código Tributario de Guatemala, Decreto No. 230 Código Tributario de El Salvador, Decreto No. 22-97 Código Tributario de Honduras, Ley No. 562 Código Tributario de Nicaragua, Ley No. 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, DOF 14-03-2014 Código Fiscal Mexicano, Ley No. 11683 Procedimiento Fiscales de Argentina y Decreto Supremo No. 135-99-EF Código Tributario de España, que conformaron las unidades de análisis.

Por otro lado las limitaciones que se encontraron fueron la falta de bibliografía en cuanto a los criterios del sistema tributario y así como las legislaciones de cada país a abordar que pueden carecer de estos. Analizando al efecto las legislaciones antes descritas para la determinación de los criterios de valoración utilizados.

# CAPÍTULO 1

## ASPECTOS GENERALES

### 1.1 Antecedentes

Durante la historia los tributos han tenido gran injerencia en las sociedades, ya que estos contribuyen al financiamiento del Estado para poder cumplir con su mayor anhelo, alcanzar el bien común, siendo estos cambiantes en virtud de las necesidades que la misma sociedad exige.

**Nuria Gamboa M. y Barbara Trentavizi** exponen que *“En todos los países del mundo, el tema fiscal es uno de los temas más complejos y polémicos. De un buen tratamiento depende que el Estado pueda hacer frente sostenidamente a sus compromisos con el conjunto de la sociedad que representa. Por esta razón hablar del tema fiscal significa desde luego enfrentar también temas más complejos que tienen que ver con la estructura misma de las instituciones políticas de un país, de los interés de sus diferentes sectores y de sus más profundas contradicciones internas. Para un país como Guatemala es todavía más cierto. Se trata de un país con un cultura tributaria pobre, cuando no inexistente. En relación a la subregión centroamericana, es el país con la menor carga tributaria.”*<sup>1</sup>

Tomando como base que Guatemala ha sufrido varios cambios en su sistema tributario y resaltar los que se dieron a partir de la nueva era constitucional, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales expuso que *“En el plan nacional de desarrollo para el período 1987-1991, el gobierno de Cerezo sostenía que para cumplir con sus propósitos era imperativo aumentar los ingresos fiscales. Se recurriría entonces a un “pragmático programa de readecuación tributaria, que debe basarse en principios de justicia y equidad, de manera que los grupos de mayores ingresos contribuyan en mayor medida al financiamiento del desarrollo*

---

<sup>1</sup> Gamoboa M., Nuria y Barbara Trentavizi, *La Guatemala Posible: la senda del pacto fiscal*, Guatemala, editorial Hombres de Maíz, 2001, página 9.

*nacional". En consecuencia, se buscaría darle más peso a los impuestos directos y racionalizar el gasto público."*<sup>2</sup>

**Desireé Arteaga de Morales** por otro lado dice que *"En la búsqueda del fortalecimiento fiscal, a inicios de los noventa del siglo XX, se aprobó una reforma tributaria que constituye la base del sistema tributario actual. El Estado recurrió a un impuesto extraordinario y a la emisión de bonos del tesoro de emergencia económica para atender necesidades de educación, salud, infraestructura, seguridad y deuda externa. Durante el primer quinquenio de los noventa, las contracciones y expansiones del producto interno bruto (PIB) estuvieron acompañadas por la carga tributaria y el gasto público, lo cual puso de manifiesto el carácter pro cíclico de la política fiscal."*<sup>3</sup>

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales estableció que *"Entre los Acuerdos de Paz, el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, firmado en mayo de 1996, incluyó temas relacionados con las políticas fiscal, presupuestaria y tributaria. La política fiscal se reconoció como la "herramienta clave" para que el Estado cumpliera con sus obligaciones constitucionales, en particular las relacionadas con el desarrollo social. De ahí que la política presupuestaria y la política fiscal debieran ser sometidas a cambios importantes, con el propósito de mejorar la capacidad de recaudación, de gestión y de ejecución de los ingresos y egresos."*<sup>4</sup>

En base a los acuerdos *"La política tributaria debía permitir la recaudación de los recursos necesarios para que el Estado cumpliera con sus tareas. Se propuso organizar al sistema tributario como justo, equitativo y globalmente progresivo, universal y obligatorio, y estimular el ahorro y la inversión. La recaudación debía*

---

<sup>2</sup> Superintendencia de Administración Tributaria, *Historia de la Tributación en Guatemala: Desde los mayas hasta la actualidad*, Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2009, páginas 192-193.

<sup>3</sup> Arteaga de Morales Desireé, "La política fiscal del Estado y el desarrollo humano", *Revista Latinoamericana de Derecho Humano*, No. 73, Guatemala, mayo del 2011, PNUD, páginas 1-2.

<sup>4</sup> Superintendencia de Administración Tributaria. *Op.cit.*, págs. 208-210.

*ser eficaz y transparente con el propósito de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión pública, y eliminar la evasión y la defraudación fiscal. El Acuerdo fijó la meta primordial, para el año 2000, de incrementar la carga tributaria por lo menos en un 50% respecto a la de 1995, es decir, el 12% del PIB.”<sup>5</sup>*

**Nuria Gamboa M. y Barbara Trentavizi**<sup>6</sup> concluyeron que “*Los Acuerdos de paz y el Pacto fiscal incluyeron el compromiso de tener un sistema tributario globalmente progresivo, es decir, en la medida en que aumentara el ingreso de una persona individual o jurídica, ésta debería pagar un porcentaje creciente de impuestos. Esto implicaba, entre otras cosas, un fortalecimiento de la recaudación directa (ISR) que no se generó por las debilidades de la estructura económica y del mercado laboral formal. El Estado debe moverse con políticas que valoren con justicia social el reparto de la renta y la riqueza. A partir de un principio de equidad se puede definir una estrategia de progresividad del sistema tributario. ¿Por qué no ha sido posible en Guatemala? La mayor recaudación de tributos vía el IVA, aplicado de forma proporcional a los diferentes estratos poblacionales con diferentes niveles de ingresos y consumos, propicia una estructura tributaria regresiva o proporcional que no aporta efectos redistributivos con equidad. Adicionalmente, le imprime un carácter altamente volátil a la recaudación ante los vaivenes de la dinámica del mercado que inciden en la recaudación de este impuesto, aplicado a los precios de venta de los bienes y servicios.*”

Concluyendo que el sistema tributario ha venido sufriendo cambios a lo largo de todas las décadas, no obstante el compromiso con estos acuerdos de paz, en relación a la política tributaria, eran básicamente para que el Estado tuviera una mayor recaudación, modificando su sistema para que este fuera justo, equitativo y progresivo, pero a pesar de ello el mismo sigue con quebrantos, no pudiendo abastecerse de los ingresos necesarios para su funcionamiento.

---

<sup>5</sup> *Ibid.*, págs. 208-210.

<sup>6</sup> Gamboa M., Nuria y Barbara Trentavizi. *Op.cit.*, pág. 6.

Al parecer todo indica que no precisamente se requieren tener compromisos en cuanto a que el sistema cambie, sino que la cultura tributaria en Guatemala no es del todo la mejor, ya que a pesar de que las obligaciones están dentro de la legislación, no existe la voluntad política de que el sistema cambie y avance.

## 1.2 Derecho Financiero

El Derecho financiero estudia el conjunto de normas y principios que regulan la recaudación del Estado, en sus diversas etapas, así como la forma a emplear de sus recursos.

Pugliese citado por **Mario Augusto Saccone** expresa que es la *“disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y 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 el contribuyente y el Estado y entre los mismos contribuyentes, que derivan de la publicación de esas normas.”*<sup>7</sup>

**Carmen Díaz Dubon** citando a Sáinz de Bujanda dice que *“Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y que los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”*<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Saccone, Mario Augusto, *Manual de Derecho Tributario*, Argentina, Editorial La Ley, 2002. Página. 3.

<sup>8</sup> Díaz Dubon, Carmen y Najera Flores, Lizett. *Derecho financiero I*. Guatemala, Editorial Praxis División, 2003. Página. 39.

**Carlos M. Giuliani Fonrouge<sup>9</sup>, Ernesto Flores Zavala<sup>10</sup> y Manuel Ossorio<sup>11</sup>** coinciden que es una disciplina o rama del derecho público, que tiene su finalidad en el estudio de los aspectos jurídicos de la actividad financiera del Estado, en todas sus etapas.

En conclusión la definición más completa se puede encuadrar en la expuesta por **Sergio De la Garza<sup>12</sup>** estableciendo que *“El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dichas actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”*

En base a todo esto se puede definir el Derecho Financiero como la rama del derecho público integrada de normas y principios que presuponen al financiamiento que el Estado hace a través de sus órganos administrativos, para el correcto funcionamiento del mismo, así de esa manera poder satisfacer las necesidades de su población, de igual forma los procedimientos que traen aparejados.

---

<sup>9</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen I, Argentina, Depalma, 6ta edición, 1997. Página. 29.

<sup>10</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas Los Impuestos*, vigésima edición, México, editorial Porrúa, 1978. Página. 11.

<sup>11</sup> Ossorio, Manuel, Derecho Financiero. *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, Datascan, S.A, 1ª edición Electrónica. Página 306.

<sup>12</sup> De la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ava edición, México, Editorial Porrúa, 2008. Página 17.

### 1.3 Derecho Tributario

El derecho tributario es la rama del derecho público que estudia el conjunto de normas y principios que regula todo lo relativo a los tributos.

**José María Martín** lo define como *“el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales.”*<sup>13</sup>

**Raúl Rodríguez Lobato**<sup>14</sup> citando a Rafael Bielsa, **Juan Martín Queralt**<sup>15</sup> y **Catalina García Vizcaíno**<sup>16</sup> coinciden en que el derecho tributario es aquel conjunto de normas o disposiciones legales en donde se regula la actividad que el Estado hace en virtud de la recaudación de tributos y todas las demás relaciones que surgen de la misma.

Mientras que **Luis Martínez López** expresa que es el *“conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo.”*<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Martín, José María y Rodríguez Use, Guillermo, *Derecho Tributario General*, Argentina, Ediciones Depalma. 1986. página 9.

<sup>14</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, México, Editorial Oxford, 1986. Página. 13.

<sup>15</sup> Queralt, Juan Martín y otros, *Derecho Tributario*, 13va edición, España, editorial Thomson-Aranzadi, 2008, página. 27.

<sup>16</sup> García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. Página. 137.

<sup>17</sup> Martínez López, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, ediciones contables y administrativas, S.A., 1976. Página. 34.



No obstante **Saccone**<sup>18</sup> citando a Valdés Costa y **Lobato**<sup>19</sup> citando a Manuel Andreozzi expresan que son normas que regulan las obligaciones que se dan en consecuencia de los tributos, siendo el Estado el acreedor de estas y las personas que tienen obligación de pagarlas.

**De la Garza**<sup>20</sup> amplía su punto de vista encuadrando varios elementos de las citadas definiciones, tales como los conflictos que se pueden dar entre los particulares y la administración.

Es decir que el derecho tributario es una rama del derecho público, no del derecho financiero como lo expresa **Fonrouge** en su definición la cual establece que es *“la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.”*<sup>21</sup>, toda vez que el mismo no regula el financiamiento del Estado como tal, sino que engloba las normas y principios que deben de observarse en cuanto a los tributos y demás relaciones que se dan entorno a estos.

## **1.4 Principios Constitucionales Tributarios**

### **1.4.1 Principio de Legalidad**

Este principio es de los más importantes tanto en materia tributaria como en materia penal, por las repercusiones que traen aparejadas, en cuanto a ello **Ignacio Blanco Ramos** deduce al respecto que *“es una garantía del ciudadano contra la actuación de la Administración Pública, que constituye lo que se ha dado en llamar seguridad jurídica. Según él, la administración únicamente puede actuar con quebranto para las personas o bienes en determinados aspectos si la Ley ha*

---

<sup>18</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 1..

<sup>19</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 12.

<sup>20</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 26.

<sup>21</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op.cit.*, pág. 43.

*establecido expresamente esta posibilidad...significa la sumisión de la actividad tributaria a la ley, y especialmente a la superley o Ley Fundamental que es la Constitución. Es decir, que la Administración sólo puede exigir tributos dentro de los límites que la Ley le permite.”<sup>22</sup>*

**Alfredo Burato** determina que *“la base histórico-constitucional del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas de los particulares. En un estado de derecho estas invasiones deben hacerse a través del instrumento legal o sea la ley.”<sup>23</sup>*. Por el otro lado **Saccone**<sup>24</sup> establece que este además de estar representado en ley, como una única fuente del derecho tributario, es considerada para la doctrina como el principio fundamental en materia tributaria.

En conclusión a dicho principio se puede arribar que se encuentra encuadrado dentro de las Constituciones de cada Estado, para evitar que el fisco incurra en arbitrariedades al momento de crear tributos, ya que el fisco es una entidad administrativa encargada exclusivamente de la recaudación y no de su creación, por ello el único instrumento adecuado para su creación es la ley, y de esa forma constituye una garantía para los contribuyentes. En base a ello **García Vizcaíno**<sup>25</sup> hace alusión en cuanto al enunciado de legalidad de dicho principio el cual se expone como aquel en donde *“no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“nullum tributum sine lege”; “no taxation without representation”).”*

---

<sup>22</sup> Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho Tributario: parte general y legislación española*, España, editorial Ariel, 1973, página 30.

<sup>23</sup> Burato, Alfredo, *Manual de Finanzas Públicas*, Argentina, Editorial Macchi, 2015, página 110.

<sup>24</sup> Saccone, Mario Augusto, *Op.cit.*, pág. 63.

<sup>25</sup> García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I. *Op.cit.*, pág. 271.

#### 1.4.2 Principio de No Confiscación

**Queralt** explica que *“el principio de no confiscación supone un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad que atentará contra la capacidad económica que la sustenta.”*<sup>26</sup>

Lo anterior se puede interpretar en cuanto a que no debe de existir un exceso de gravamen en los tributos implementados, ya que el contribuyente no se debe de ver afectado en su patrimonio, de tal forma que su pérdida patrimonial no sea de abundante, sino que solo necesario, basado en la capacidad económica del mismo.

#### 1.4.3 Principio de Seguridad Jurídica

**Ossorio** comparte su punto de vista en cuanto a la definición en sí de seguridad jurídica arribando a que esta *“Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio. A su vez, la seguridad limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos.”*<sup>27</sup>

Mientras que ya en materia tributaria **Héctor B. Villegas** establece que *“La seguridad debe ser el resultado de una valoración sencilla por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria a la cual llega por la claridad de la norma, seguridad o certeza que se consigue con la mayor fijeza posible de la ley tributaria y su publicidad.”*<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 62.

<sup>27</sup> Ossorio, Manuel. *Op.cit.*, pág. 878.

<sup>28</sup> Villegas, Héctor B., *Manual de finanzas públicas*, Argentina, Editorial Depalma, 2000. Página. 302.

Es decir que la seguridad jurídica tributaria está íntimamente relacionada con el principio de legalidad, toda vez que la ley es el único instrumento legal apto para crear tributos, y en base a ello se tendría la certeza de su existencia, sin dejar a un lado lo expuesto por el último autor, la valoración sencilla de la obligación tributaria.

#### 1.4.4 Principio de Justicia Tributaria

En relación al tema de los tributos siempre se habla sobre la justicia tributaria que debe de existir en estos, y de ellos se puede extraer lo expresado por **Reynaldo Balladares Seballos** estableciéndolo como *“el resultado de la aplicación concreta del contenido esencial de cada uno de los principios que la integran, presentes cada uno de ellos en el dictado constitucional... posee un anclaje constitucional que otorga al cúmulo de principios que la conforman la supremacía de la carta magna en la creación y ordenación del sistema tributario.”*<sup>29</sup>.

Por otro lado **Sergio De la Garza** citando a Adam Smith explica que *“los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.”*<sup>30</sup>

En torno a la justicia tributaria se puede concluir que se encuentran integrados todos los principios que conforman al derecho tributario, toda vez que procura la armonización de todos estos, acertando que todas las personas dependiendo de sus posibilidades debe de contribuir al financiamiento del Estado y así poder estar en un sistema justo y equitativo.

---

<sup>29</sup> Balladares Saballos, Reynaldo y otros, *Análisis jurídico del Sistema Tributario, propuesta para su reforma en Nicaragua*, Nicaragua, Editorial Helios, 2009, Página. 61.

<sup>30</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 404.

#### 1.4.5 Principio de Capacidad Contributiva o Económica.

En relación a dicho principio es necesario delimitar, que el mismo es llamado de varias formas, tales como capacidad de pago, económica o contributiva, que al fin y al cabo aluden lo mismo, basándose éste en que toda persona que tenga capacidad económica de sufragar los tributos impuestos por el Estado debe de hacerlo y así también que el Estado reconozca las posibilidades de cada contribuyente, toda vez que no todos tienen la misma liquidez.

Y en consecuencia **Balladares Seballos** en palabras más sencillas explica que este *“hace referencia a la aptitud o idoneidad de cada uno de nosotros para cumplir con el deber de sufragio de los gastos públicos.”*<sup>31</sup>

En contra posición a ello otros autores arriban que esta es más compleja aun, tal como lo dice **Cesar Albiñana** *“El principio de capacidad de pago o capacidad económica... informa la exacción de los impuestos en cuanto el pago de estos últimos deriva de la mera titularidad de una capacidad económica expresada con unos u otros bienes o medios económicos, sin que, por tanto, exista prestación administrativa individualizada en favor del contribuyente.”*<sup>32</sup>, o bien **Saccone**<sup>33</sup> que cree que debe de existir una exigencia lógica en saber sobre la capacidad que cada uno tiene, y que el mismo constituye un instrumento de interpretación en cuanto a la estructura del tributo.

#### 1.4.6 Principio de Igualdad

En cuanto a este principio es importante delimitar que tiene íntima relación en la igualdad como persona, ya que procura que toda persona ante la ley tributaria

---

<sup>31</sup> Balladares Saballos, Reynaldo y otros. *Op.cit.*, pág. 73.

<sup>32</sup> Albiñana, Cesar, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 8va edición, España, Ediciones ICE- Marqués del Duero, 1981. Página. 33.

<sup>33</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 11.

tiene las mismas obligaciones y a efecto **Albiñana**<sup>34</sup> dice que en el ámbito fiscal se ve reflejado en la aplicación de los tributos, sin importar el dintel de las leyes, expresando también que este está relacionado con la igualdad ante la ley.

No obstante **Guillermo Ahumada** es de la opinión que debe verse desde dos perspectivas, tal afirmación la establece como que *“El principio de igualdad debe ser tratado desde dos puntos de vista: el previsto en la ley sobre la repartición de las cargas, o sea la repartición de derecho, y el que efectivamente se presume que se realizará en el campo de la realidad económica a través del proceso de traslación e incidencia de los tributos y los efectos compensadores del gasto público...la idea de igualdad parece depender del concepto de la justicia, y este concepto, en sus premisas históricas, esencialmente relativo en el espacio y en el tiempo, depende, a su vez, o ha estado en función de los intereses de la clase que lo interpretaba.”* Es decir que para que exista una igualdad como tal en el ámbito tributario no solo basta en la observancia que la norma misma manda a tributar, sino que también que los mismos contribuyentes se encuentren en una posición económica para hacerlo, y para ello se puede resumir en “trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”<sup>35</sup>.

#### 1.4.7 Principio de Generalidad

La generalidad como bien se entiende, es aquella que abarca un todo, es decir a todas las personas que se encuentran dentro de un Estado y para ello deben contribuir para el financiamiento del mismo, por ello **De la Garza**<sup>36</sup>, **García Vizcaíno**<sup>37</sup>, **Balladares Seballos**<sup>38</sup> y **Saccone**<sup>39</sup> coinciden en que el principio de generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas, físicas y

---

<sup>34</sup> Albiñana, Cesar. *Op.cit.*, pág. 37.

<sup>35</sup> Ahumada, Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, Tomo I, cuarta edición, Argentina, editorial Plus Ultra, 1968, páginas 292-293. .

<sup>36</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 404.

<sup>37</sup> García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I. *Op.cit.*, pág. 279.

<sup>38</sup> Balladares Saballos, Reynaldo y otros. *Op.cit.*, pág. 70.

<sup>39</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 70.

jurídicas, que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas por razones de sexo, nacionalidad, edad o estructura, evitando todo tipo de privilegios.

En relación a lo expresado por **Zavala**<sup>40</sup> explica que este tiene dos términos, el positivo en cuanto a que todos deben de pagar los tributos y el negativo que cuanto a que no deben de existir exenciones de los mismos.

No obstante a esto, no se puede hablar de una generalidad pura, como la que explican los tratadistas, ya que no todas las personas tienen la capacidad económica, y para ello la norma tributaria crea exenciones para todos aquellos que no se encuentran en iguales condiciones de pago o en igualdad de circunstancias. Si bien es cierto la obligación de tributar es de todos, pero no todos pueden hacerlo.

#### **1.4.8 Principio de Proporcionalidad**

Este principio tributario tiene relación con la capacidad de pago que tenga cada contribuyente, toda vez que el Estado debe de gravar todo aquello que en proporción se pueda aportar, y sin existir límite alguno se estaría ante una confiscatoriedad de los mismos, y a esto se adhieren los autores **Catalina García Vizcaíno**<sup>41</sup> y **Héctor B. Villegas**<sup>42</sup> estableciendo que este principio requiere que el gravamen este en proporción a la capacidad contributiva del obligado.

---

<sup>40</sup> Flores Zavala, Ernesto. *Op.cit.*, pág. 134.

<sup>41</sup> García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I. *Op.cit.*, pág. 296.

<sup>42</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op.cit.*, pág. 200.

#### 1.4.9 Principio de Prohibición de Doble o Múltiple Tributación

La doble tributación es entendida tal como lo expone **Ahumada** que “es la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto.”<sup>43</sup>. En ese orden de idea **Martín**<sup>44</sup> agregándole a la explicación pasada, el periodo de tiempo, es decir en el tiempo que surge la obligación tributaria, ya que dependiendo del impuesto a pagar pueden coincidir en distintos períodos.

A lo expuesto, solo **Tomás Soley Güell** entabla que la “aplicación del principio de justicia, que debe regular el tributo, es la regla que aconseja evitar toda DOBLE IMPOSICIÓN. Existe ésta cuando la misma riqueza es gravada, a la vez, por dos Estados diferentes o por un Estado Federal y cualquiera de los Estados particulares que lo forman, o por el Estado Unitario y la provincia o el municipio.”<sup>45</sup>. En resumen este puede ser tomado como principio, si el mismo la prohíbe, tanto internacionalmente como de manera interna.

#### 1.5 Poder Tributario.

Dentro de las facultades que tiene cada Estado para cumplir con sus funciones como tal, es poder ejercer su soberanía, entendiendo esta como la facultad que tiene el mismo para imponer su interés, y para ello resultan manifestaciones de su voluntad, creadas de manera unilateral, es decir que no están sujetas a negociaciones, por ello y para cumplir con sus deberes necesita el financiamiento de la población, y para esto tiene el Poder de imponer tributos.

---

<sup>43</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, pág. 289.

<sup>44</sup> Martín, José María. *Op.cit.*, pág. 157.

<sup>45</sup> Soley Güell, Tomás, *Elementos de Ciencia Hacendaria*, tercera edición, Soley & Valverde editores, 1946, página 188.



**De la Garza**<sup>46</sup>, **Rodríguez Lobato**<sup>47</sup> y **Fonrouge**<sup>48</sup> coinciden en decir que el poder tributario es aquella facultad que tiene el Estado para imponer tributos de manera obligatoria a su población sobre la riqueza que estos tengan. En dicha definición se puede apreciar la unilateralidad del mismo, en virtud que los impone de manera obligatoria.

Adhiriéndole más elementos a la definición del poder tributario **García Vizcaíno**<sup>49</sup> resalta que el Estado no solo impone los tributos, sino que también les establece deberes formales, beneficios y tipos penales. A ello también le agrega **Blanco Ramos**<sup>50</sup> que resulta ser la facultad que se encuentra establecida en la Constitución y que le corresponde al Organismo Legislativo.

En conclusión a lo antes expuesto se puede establecer que el poder tributario es aquella atribución que la Constitución de cada Estado le otorga al poder público a imponer tributos de manera que éste pueda sufragar y poder cumplir los fines por el cual ha sido creado, es decir el bien común, y este mismo es impuesto por imperativo legal, creado exclusivamente por el órgano facultado por la misma.

## 1.6 Relación Jurídica Tributaria

Esta la define **Villegas**<sup>51</sup> como un vínculo jurídico que existe en virtud de un tributo impuesto por el Estado, que se da entre el fisco (sujeto activo) y el obligado a pagar (sujeto pasivo), mientras que **De la Garza**<sup>52</sup> además de establecer que tiene el contenido de pagar un tributo, también hace una diferenciación entre las relaciones que son fiscales, pero no tributarias, como las multas.

---

<sup>46</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 202.

<sup>47</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 6.

<sup>48</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op.cit.*, pág. 325.

<sup>49</sup> García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I. *Op.cit.*, pág. 225.

<sup>50</sup> Blanco Ramos, Ignacio. *Op.cit.*, págs. 22-23.

<sup>51</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. *Op.cit.*, pág. 246.

<sup>52</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 451.

Por otro lado **El Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias**, ahora en adelante Modelo del Código Tributario CIAT, en su artículo 20 reza *“La relación jurídico tributaria es el conjunto de obligaciones materiales y formales, derechos, deberes y potestades que se originan por la aplicación de los tributos entre el Estado y los obligados tributarios. La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago del tributo.”*<sup>53</sup>

**Albiñana** expresa que *“la relación jurídico-tributaria constituye el esquema básico para explicación del fenómeno tributario. Con otras palabras se afirma que la relación jurídico-tributaria es la infraestructura ordenadora del estudio del Derecho Tributario.”*<sup>54</sup> Dicha definición no establece mayor alcance, por lo que se puede entender como aquel vínculo legal que por mandato legal une al fisco con cada habitante del Estado para que éste de manera obligatoria deba de contribuir con el pago de los tributos.

### **1.7 Obligación Tributaria.**

El Modelo del Código Tributario CIAT en su artículo 21 la regula como *“De la relación jurídico tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta o anticipados y de retener, así como todas las demás que tengan por objeto una prestación de dar de contenido económico.”* A esto **García Vizcaíno**<sup>55</sup> dice que es la que se entabla entre el Estado y los sujetos sometidos, donde denota la obligación de satisfacer las prestaciones.

---

<sup>53</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-, Modelo de Código Tributario, <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas/145.html>, consultado el 30 de junio del 2015. Art.20

<sup>54</sup> Albiñana, Cesar. *Op.cit.*, pág. 91.

<sup>55</sup> García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I. *Op.cit.*, pág. 303.

**Dino Jarach** expone que *“La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.”*<sup>56</sup>, concordando con esto **Albiñana**<sup>57</sup> quien considera que es un vínculo jurídico.

A lo expuesto es entendible que se pueda confundir con la relación jurídica tributaria, ya que ambas aluden al pago del tributo que el Estado les impone a sus habitantes, no obstante la obligación tributaria como tal, debe de interpretarse como el surgimiento de la misma, es decir al momento que nace a la vida jurídica, y esta surge al momento de perfeccionarse el hecho generador, en otras palabras verificado el supuesto el cual la norma tributaria presupone para que esta exista.

---

<sup>56</sup> Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*, Tercera Edición, Argentina, Abeledo-Perrot, 1996, Página. 73.

<sup>57</sup> Albiñana, Cesar. Op.cit., pág, 92.

## CAPÍTULO 2

### SISTEMA TRIBUTARIO

#### 2.1 Definición de Sistema Tributario

El término sistema tributario se encuentra dentro de dos enunciados que es necesario delimitar para poder definirlo, en cuanto a “sistema” el Diccionario Jurídico de Cabanellas establece que es aquel “conjunto de principios, normas o reglas, lógicamente enlazados entre sí, acerca de una ciencia o materia”<sup>58</sup>. Ahora bien el siguiente enunciado es el “tributo” contemplado por **Ossorio**<sup>59</sup> como los impuestos, contribuciones y otras obligaciones fiscales. Enlazando ambos enunciados se puede deducir que el sistema tributario es el conjunto de mecanismos en los cuales se encuentran estructurados los tributos de un Estado.

A esa misma deducción arriban los autores **Manuel De Juano**<sup>60</sup> y **Maurice Duverger**<sup>61</sup> entendiendo a que como un conjunto de tributos. Mientras que **Francisco Monchón Morcillo y Víctor Alberto Beker** explican que *“el conjunto de impuestos, esto es, el sistema tributario, también sirve para reducir los incentivos para llevar a cabo determinadas actividades sujetas a impuestos, como contaminar o fumar, y fomentar otras que están menos gravadas, como comprar una vivienda, estudiar o investigar.”*<sup>62</sup>

**Felipe Romero García** lo concibe como *“un conjunto de tributos, con lo que queda constitucionalmente excluida la posibilidad de una contribución única... integrado por una diversidad de figuras tributarias que graven las diversas manifestaciones*

---

<sup>58</sup> Sistemas, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Edición Actualizada. Página 367.

<sup>59</sup> Ossorio, Manuel. *Op.cit.*, pág. 967.

<sup>60</sup> De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo II, 2da edición, Argentina, Editorial Molachino, 1971, Página. 34

<sup>61</sup> Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, Traducción de: [José Luis Ruiz Travesí], España, Editorial Bosch, 1968, 5ta edición, página 307.

<sup>62</sup> Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Economía Principios y Aplicaciones*, México, editorial McGraw-Hill, 2008, 4ta edición, página 233.

*de riqueza o capacidad económica, aporten recursos suficientes para la financiación de los gastos públicos (sin perjuicio de la necesaria existencia de otros ingresos) y permitan alcanzar los diversos objetivos que del sistema puede esperarse”*<sup>63</sup>, a esto es importante remarcar la exclusión que el autor expresa en cuanto a una única contribución, entendiendo para ello la variedad de tributos que puede existir en un sistema, asimismo al expresar que cada uno de estos gravan diversas manifestaciones de riqueza, aludiendo para ello la capacidad de pago que tenga cada contribuyente.

Por último se encuentra la definición de **Queralt** que establece que *“es un conjunto sistematizado y coherente de tributos que atendiendo a los postulados de los principios constitucionales contribuye a alcanzar un nivel suficiente de ingresos con los que satisfacen las necesidades públicas, sirviendo como esencial instrumento de política económica.”*<sup>64</sup>, siendo esta la más completa, ya que alude a los principios del derecho tributario que se encuentran inmersos en la constitución.

En conclusión el sistema tributario es el conjunto de tributos que se encuentran estructurados de conformidad con sus principios, en un Estado, para que éste pueda satisfacer las necesidades de su población y alcanzar el bien común.

### **2.1.1 Características del Sistema Tributario**

Dichas características son expuestas por **Burato**<sup>65</sup>, las cuales a su criterio son:

**2.1.1.A Suficiencia:** *“Es el más obvio, puesto que lo menos que puede pedir el Estado es que los tributos sirvan para cubrir, al menos parte, los gastos en que éste debe incurrir.”* A esto se le puede agregar que cada Estado tiene la tarea de

---

<sup>63</sup> García Romero, Felipe, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, España, Universidad de Cádiz, 2005 páginas. 14-15.

<sup>64</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 282.

<sup>65</sup> Burato, Alfredo. *Op.cit.*, pág 147.

establecer los gastos que necesita para su funcionamiento, el cual se encuentra reflejado en la forma más común de obtenerlos, que son los tributos, por ello estos deben de abastecerlo en la parte que ha dispuesto.

**2.1.1.B Elasticidad:** *“Debe ser un sistema que permita que los ingresos estén en función de la actividad cíclica, es decir, que como en épocas de depresión, se reducen las bases imponibles, las recaudaciones disminuyen, y en épocas de auge ocurra lo contrario.”* Esta característica se refleja en el dinamismo del sistema, ya que resulta ser muy cambiante, porque el desarrollo de una sociedad debería de ser siempre evolutivo, no obstante se pueden dar situaciones en las cuales la haga retroceder, y por ello si eso ocurriere los tributos del Estado deberán de ser modificados atendiendo a la capacidad de su población.

**2.1.1.C Incidencia sobre Sectores Económicos:** *“Este aspecto se refiere a la incidencia regresiva o progresiva que puede tener un sistema impositivo, según la clase sobre la que pese la carga tributaria.”*, entiendo tal como que su estructuración debe de atender a la capacidad económica de cada sector, ya que no pueden tributar todos por igual.

**2.1.1.D Característica Redistributiva:** *“se registra principalmente, cuando en el sistema impositivo en consideración, priman los impuestos progresivos. Pero, cuando consideramos el grado en que un sistema produce redistribuciones de riqueza, tenemos que completar el análisis con un cuidadoso estudio no sólo de los recursos, sino también del sistema de gastos, ya que con esta herramienta también se puede redistribuir.”* Es decir la manera en que los ingresos o recursos se distribuyen para su optimización y la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

## 2.1.2 Tipos de Sistemas Tributarios

El autor **Warner Ehrlicher**<sup>66</sup> expone que el sistema impositivo o tributario se divide en racional e histórico, comprendido el primero en un conjunto de impuestos que un Estado posee, con objeto a la recaudación fiscal, y el histórico como la recopilación de todos los impuestos introducidos a lo largo del tiempo.

### 2.1.2.A Sistema Tributario Histórico

**Albiñana**<sup>67</sup> menciona que estos no deben ser considerados como sistemas, ya que solo sirven de antecedentes y que si pueden ser tomados en cuenta solo para delimitar las épocas que han pasado cada Estado. A esto **Villegas** explica que *“contienen contradicciones históricamente condicionadas en sus efectos y en las relaciones entre sus elementos constitutivos.”*<sup>68</sup>

Según lo expuesto por estos autores, el sistema histórico es aquel mediante el cual se tienen como antecedentes el conjunto de tributos que se han encontrado vigentes en un Estado, y por ello su existencia es importante, ya que ellos demuestran la evolución que ha sufrido en virtud de cada época.

### 2.1.2.B Sistema Tributario Racional

La doctrina establece que dichos sistemas no existen como tal, y esto lo afirma **Albiñana**<sup>69</sup> *“Aunque no exista sistema impositivo alguno que pueda presentarse como racional en la totalidad de sus piezas y de sus aspectos y con el exigible grado de coherencia entre unas y otros, es indudable que la racionalidad en el reparto de los impuestos está presente en todas las reformas tributarias desde la*

---

<sup>66</sup> Ehrlicher, Werner, Walter Wittman, *Impuestos Los Sistemas Impositivos*, Guatemala, Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, 1991, Pagina 16.

<sup>67</sup> Albiñana, Cesar. *Op.cit.*, pág. 688.

<sup>68</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op.cit.*, pág. 291.

<sup>69</sup> Albiñana, Cesar. *Op.cit.*, pág 688.

*equidad y la ciencia se ocuparon de este sector de las relaciones entre el Estado y los ciudadanos...”, a esto García Vizcaíno*<sup>70</sup> argumenta que estos intentan estructurar un sistema ideal, en donde se busca que los tributos tengan aspectos sociales, ayudando a los que tengan menos posibilidades de tributar.

En lo expresado por la doctrina, intentan revestir al sistema tributario racional como aquel que se encuentra estructurado en su perfección, y esto no se puede dar dentro de una sociedad, ya que siempre existirá un sector económico que se sentirá reprimido por la carga fiscal que se le imponga. Por otro lado y en orden con los tipos de sistemas que existen, este vendría a ser como aquel donde se encuentran vigentes un conjunto de tributos.

### **2.1.3 Aspectos de los Sistemas Tributarios**

Estos aspectos los expone el jurista **Villegas**, explicando que se encuentran el social, que alude a que la carga tributaria debe estar repartida equitativamente en proporción a la capacidad económica que tenga cada persona.

Fiscal, explica que el medio idóneo son los tributos, investidos de suficiencia y elasticidad, haciendo énfasis a los impuestos, ya que estos resultan la fuente principal o mejor dicho la ordinaria de adquirir recursos. Y administrativo *“Un ordenamiento fiscal debe tratar de dar o producir seguridad en el contribuyente con respecto a su obligación tributaria, y hacer más cómodo y menos traumático el pago del gravamen, para que al sacrificio de desprenderse del dinero no se una el martirio de las largas esperas y del maltrato de los empleados (como tantas veces hemos visto.)”*<sup>71</sup>, es decir que el contribuyente se sienta seguro al momento que pague sus impuestos, evitando para ello que su pago sea complicado, en otras palabras, hacerle sencilla su obligación de tributar.

---

<sup>70</sup> García Vizcaíno Catalina. Op.cit., pág 61.

<sup>71</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Op.cit., pág. 297-302.



## 2.2 Estructura y Aspectos de la Norma Tributaria

La estructura de la norma tributaria lleva una hipótesis (hecho generador) y una consecuencia (base imponible, tipo impositivo, sujetos), al igual que ciertos aspectos que son imprescindibles tales como las exenciones, interpretación, límite espacial y límite temporal.

### 2.2.1 Hecho Generador

El artículo 22 del Modelo del Código Tributario CIAT establece una definición, la cual reza “...1. *El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. La ley podrá delimitar el hecho generador mediante la mención de supuestos de no sujeción al tributo...*”

A esto los autores **Rodríguez Lobato**<sup>72</sup>, **Emilio Albi**<sup>73</sup>, **Saccone**<sup>74</sup> citando a Martín y **Blanco Ramos**<sup>75</sup> concuerdan que el hecho generador es aquel supuesto que se encuentra determinado en la norma y al momento de cumplirse, surge la obligación tributaria. Agregando **Flores Zavala**<sup>76</sup> que del hecho generador surge un crédito fiscal. Por otro lado **García Vizcaíno**<sup>77</sup> menciona que el mismo existe siempre y cuando no existan supuestos legales neutralizados, es decir exenciones o beneficios fiscales.

En conclusión el hecho generador o imponible es aquel supuesto que el legislador previó para que se configure o nazca la obligación tributaria, y esta pueda ser exigida por el fisco a los contribuyentes. Siendo este la base de todo tributo para

---

<sup>72</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 119

<sup>73</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II*, España, editorial Ariel, S.A., 2000. Página 8.

<sup>74</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 98.

<sup>75</sup> Blanco Ramos, Ignacio. *Op.cit.*, pág. 118.

<sup>76</sup> Flores Zavala, Ernesto. *Op.cit.*, pág.108.

<sup>77</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 310.

que resulte ser exigido, y en un sentido estricto, ya que el mismo debe de casar a la perfección y de no ser así la doctrina lo denomina como la subsunción.

### 2.2.2 Base Imponible

Según **Rodríguez Lobato**<sup>78</sup> es el hecho material que se realiza al momento que se perfecciona la hipótesis o hecho imponible establecido en la ley tributaria. Y a ese mismo hecho material lo denominan como tal, **Albiñana**<sup>79</sup>, **Flores Zavala**<sup>80</sup>, **Albi**<sup>81</sup> y **Armando Porras y López**<sup>82</sup> como una cuantificación en dinero que se toma como base para establecer el monto del impuesto a pagar.

Por lo que la base imponible es la cuantía la cual es utilizada para determinar la cuota a pagar, siempre que se haya configurado el hecho generador. Ya que sin este último no pudiera existir.

### 2.2.3 Tipo Impositivo

Como bien se había mencionado que la base imponible resulta de la cuantificación de la cuota a pagar, pero adhiriendo a ello debe de existir un porcentaje o una tarifa que se debe de tomar para hacer dicho cálculo, y a eso se le denomina tipo impositivo. A ello **Flores Zavala** explica que *“son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.”*<sup>83</sup>

Por otro lado **Albi** le da el nombre de tipo de gravamen como *“aquella proporción o cantidad que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el*

---

<sup>78</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 120.

<sup>79</sup> Albiñana, Cesar. *Op.cit.*, pág. 54.

<sup>80</sup> Flores Zavala, Ernesto. *Op.cit.*, pág. 109.

<sup>81</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 9.

<sup>82</sup> Porras y López, Armando, *Derecho Fiscal*, Sexta edición, México, Textos Universitarios S.A, 1977, Página. 64.

<sup>83</sup> Flores Zavala, Ernesto. *Op.cit.*, pág. 109.

*gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable.*”<sup>84</sup>. No obstante **Rodríguez Lobato**<sup>85</sup> dice que existen tres tipos impositivos, las más usuales llamadas derrama, fija y progresiva; sobre las de derrama explica que estas son las que pretenden obtener un rendimiento del tributo considerando la base del tributo o las situaciones especiales que impacta el gravamen; en cuanto a las fijas dice que son las que no tienen variación alguna, es decir una cantidad fija; y por último las progresivas que son aquellas en las que al existir aumento en la base imponible la tarifa se eleva, o viceversa.

#### **2.2.4 Sujeto Activo**

**Gabriela de Usera** dice que *“es aquel que tiene el derecho de exigir la prestación u objeto de la relación.”*<sup>86</sup> Entonces, el sujeto activo resulta ser en todo caso el Estado como tal, que se ve representado por el fisco como ente público que tiene por delegación la atribución principal de exigir el pago de los tributos. Así lo afirma **Rodríguez Lobato**<sup>87</sup> que establece que solo existe un sujeto activo y ese es el Estado, investido de la potestad tributaria. Menciona de igual forma que la doctrina estima que existen otros, o mejor dicho pueden haber otros sujetos activos, cuya facultad tributaria se encuentra subordinada al propio Estado, ya que este delega mediante mandato legal el ejercicio de la potestad tributaria; es decir el fisco.

Y se puede concluir como lo explica **Fonrouge** *“siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: Nación, provincias y municipalidades. Disponiendo los tres órdenes de facultades tributarias análogas, de carácter originario.”*<sup>88</sup>

---

<sup>84</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 10.

<sup>85</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, págs. 124-125.

<sup>86</sup> De Usera, Gabriela, *Régimen Fiscal de los Beneficios de Empresas y Participes*, 2da edición, España, Editorial Aguilar, S.A., 1954. Página. 38.

<sup>87</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 131.

<sup>88</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op.cit.*, pág. 437.

### 2.2.5 Sujeto Pasivo

**Dino Jarach** afirma que el: “contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y, si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo.”<sup>89</sup>, y **De la Garza**<sup>90</sup> explica que a este también se le denomina como causante.

Mientras que **Ahumada**<sup>91</sup>, **Albi**<sup>92</sup> y **Fonrouge**<sup>93</sup> mencionan que también resultan las personas jurídicas como sujetos pasivos, y a esto se le puede agregar que es por la personalidad jurídica de que se encuentran investidas, ya que por medio de ella adquieren derechos y obligaciones.

Entonces resulta ser el sujeto pasivo aquella persona individual o jurídica que por disposición de la ley se encuentra como deudora del pago de los tributos.

### 2.2.6 Exenciones

**Rodríguez Lobato**<sup>94</sup> explica que en derecho tributario no puede existir el perdón o remisión de la obligación tributaria, sino que lo que sucede en las exenciones es que simplemente la ley por situaciones expresas no obliga al sujeto pasivo o mejor dicho no lo vincula con el pago del gravamen, es decir a pesar del perfeccionamiento del hecho generador la ley lo excluye del pago del mismo.

En lo considerado por el autor antes citado se discrepa en cuanto a que el perdón o la remisión de la obligación tributaria si se pudiera dar, y esta en base al principio de legalidad, debe de estar expresada en ley, es decir que el legislador

---

<sup>89</sup> Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*. *Op.cit.*, pág. 168.

<sup>90</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 492.

<sup>91</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, pág. 236.

<sup>92</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II*. *Op.cit.*, pág. 9.

<sup>93</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op.cit.*, pág. 469.

<sup>94</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, págs. 159-160.

puede tomar la postura de perdonar dicha obligación; no obstante a ello existe la figura de la exención que básicamente el legislador en base a la justicia tributaria y a la capacidad de pago de los contribuyentes puede considerar supuestos en los cuales al ser configurado el hecho generador decida que estos no la paguen.

Por otro lado **García Vizcaíno** establece que estas “*consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque éste se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago.*”<sup>95</sup> **De la Garza**<sup>96</sup> en relación a lo expuesto explica cuáles son esas circunstancias, aludiendo que las objetivas son totales y subjetivas pueden ser parciales o totales.

### **2.2.7 Interpretación**

La interpretación de la norma en el ámbito del derecho resulta ser muy subjetiva, ya que la misma puede tener varios puntos de vista, por ello la interpretación de la norma tributaria debe de hacerse a lo dispuesto en ella, ya que debe de ser lo más clara posible.

**Juan Rafael Bravo Arteaga** da una amplia explicación en cuanto a la misma, diciendo que: “*La interpretación de la ley constituye una actividad esencial para el funcionamiento del orden jurídico, ya que la norma legal, por su carácter general, solo puede expresar tipos ideales de conducta humana, que necesariamente tienen que ser confrontados con los hechos que integran la realidad histórica en un momento determinado, con el objeto de establecer cuál pudo ser la voluntad del creador de la ley si hubiera tenido en mente el correspondiente caso concreto. La interpretación de la ley no solo está reservada a los magistrados y jueces competentes para resolver los conflictos, sino que también debe ser realizada por*

---

<sup>95</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 321.

<sup>96</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 447.

*los funcionarios administrativos encargados de hacer cumplir la ley por medio de actos administrativos concretos y aún por los particulares, sean abogados o no, los cuales también son llamados a conformar sus decisiones y proceder conforme a Derecho... Interpretar la ley es indagar cómo deben acomodarse los hechos de la realidad social a la estructura ideal contenida en la norma.”<sup>97</sup>*

Queda claro el hecho de que la interpretación de la norma puede ser muy discutida, ya que existen varias personas las cuales darán su punto de vista, tales como el fisco, el sujeto pasivo y el órgano jurisdiccional en su caso de existir discrepancia en lo interpretado. Por lo que se puede concluir que la forma correcta de interpretar una norma tributaria es en sentido restrictivo, y esto es respaldado por **Jorge Aguilar** argumentando que *“Debe optarse respecto a este tipo de normas por la interpretación literal de las mismas; pero tomándose en cuenta la congruencia necesaria que debe existir entre el contenido lógico y lexicológico de las normas y en caso de contradicción indagar cuál es el contenido lógico jurídico de la norma.”<sup>98</sup>*, es decir que no solo es importante tomar el sentido literal de la norma, sino que también es necesario tomar en cuenta los demás factores de la misma.

### **2.2.8 Límite Espacial**

El ámbito de validez de una norma es cuando la misma es de observancia obligatoria, en cuanto al límite especial **Rodríguez Lobato**<sup>99</sup> dice que, es aquella circunscripción territorial donde la ley o norma tributaria será aplicada y surtirá sus efectos.

---

<sup>97</sup> Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Colombia, Ediciones Rosaristas, 2da edición, 1997, páginas 167-168.

<sup>98</sup> Universidad Autónoma de México, Aguilar G., Jorge I, Instituto de Investigaciones Jurídicas, La Interpretación de la Ley Tributaria, México, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rap/cont/14/pr/pr4.pdf>. Consultado el 14 de julio del 2015. Página 51.

<sup>99</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 37

En contra posición **Blanco Ramos**<sup>100</sup> menciona que la misma no solo puede alcanzar dentro del territorio de un Estado, sino que también se puede ir más allá del mismo, es decir en otro país, toda vez que se puede tener riquezas en otro Estado y puede ser susceptible del cumplimiento del pago de tributos.

A esto último se considera que todo depende de la legislación y del criterio que esta tenga para gravar a sus nacionales, pero siempre es importante remarcar la posibilidad que puede existir de la doble tributación, y esto debe de evitarse a toda costa. En conclusión el límite espacial o territorial es la circunscripción territorial en la que un Estado puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

### **2.2.9 Límite Temporal**

Este límite alude a la vigencia de la ley, es decir que esta resulte ser aplicada y que no se encuentre derogada por otra posterior, por ello **Albiñana** explica que *“realizado el hecho imponible fáctico o real, simultáneamente nace la obligación tributaria correspondiente, y las disposiciones vigentes en tal momento son las que han de aplicarse a la misma, aunque su proceso se dilate más o menos tiempo, siempre con el límite de la prescripción... a lo expuesto se ha de agregar que cualquiera que sea la época en que se determinen las bases imponibles y las deudas tributarias, estas operaciones se atenderán a la legalidad vigente el día en que la obligación tributaria nació.”*<sup>101</sup>

En relación a ello también es importante remarcar la retroactividad de la ley y la ultractividad, entendiendo en la primera que un supuesto anterior resulte gravado por una ley posterior, y en el segundo a aplicar una ley que no se encuentra vigente en ese momento de aplicarla, ya que deben de ser prohibidas toda vez que se encontrarían fuera de su ámbito temporal de validez.

---

<sup>100</sup> Blanco Ramos, Ignacio. *Op.cit.*, pág. 35.

<sup>101</sup> Albiñana, Cesar. *Op.cit.*, pág. 81.

## 2.3 Tributos

**Fernando Sainz de Bujanda** los define como la “obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir las necesidades de este, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece.”<sup>102</sup>

Por otro lado **Alejandro C. Altamirano** agrega que es la “obligación de dar una suma de dinero en favor de un ente público con el objeto de sufragar sus gastos, estableciendo en forma previa por la ley y ponderando la capacidad contributiva de su destinatarios.”<sup>103</sup>, dicha definición es parecida a la del primer autor, no obstante, este mismo impone y adscribe a su criterio el principio de legalidad y de capacidad de pago.

En conclusión se puede definir como aquella prestación en dinero que una persona debe de sufragar para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones.

### 2.3.1 Clases de tributos

Ahora bien el tributo resulta ser el género y por otro lado se encuentran las especies, dentro de las cuales la doctrina considera a las tasas, contribuciones y los impuestos, estos últimos siendo desarrollados en el capítulo siguiente.

---

<sup>102</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Volumen I, España, Universidad Complutense de Madrid, 2da edición, 1982. Página. 147.

<sup>103</sup> Altamirano, Alejandro C., *Derecho Tributario: Teoría General*, Argentina, Marcial Pons Argentina, 2012. Página 295.



### 2.3.1.A Tasas

En cuanto a la definición de la tasa, **Blanco Ramos**<sup>104</sup>, **Yosmicel Mendoza laguna**<sup>105</sup>, **Ramón Valdés Costa**<sup>106</sup>, **Burato**<sup>107</sup>, **García Vizcaíno**<sup>108</sup>, **Villegas**<sup>109</sup> y **Altamirano**<sup>110</sup> concluyen que es aquel tributo que el Estado exige a sus contribuyente en virtud de una contraprestación, que podrán servirse de la misma en relación a un servicio público que se le proporciona.

En relación a las tasas **Queralt** expone que las *“son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicio o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presenten o realicen por el sector privado.”*<sup>111</sup>. Se pueden resaltar ejemplos, tales como la utilización del alumbrado público, la distribución de agua potable, la extracción de basura etc.

### 2.3.1.B Contribuciones

**De la Garza** propone que las contribuciones pueden ser divididas en tres: *“A) La contribución de mejoras: es la más conocida y más ampliamente utilizada. es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales. B) La contribución por gasto es menos utilizada*

---

<sup>104</sup> Blanco Ramos, Ignacio. *Op.cit.*, pág. 117.

<sup>105</sup> Mendoza Laguna, Yosmicel, *Concepciones Sobre el Sistema Tributario*, Cuba, Universidad de las Tunas, 2011. Página. 11.

<sup>106</sup> Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, segunda edición, Colombia, Editorial Temis, 1996. Página 143.

<sup>107</sup> Burato, Alfredo. *Op.cit.*, pág. 101.

<sup>108</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 99.

<sup>109</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op.cit.*, pág. Página 90.

<sup>110</sup> Altamirano, Alejandro C. *Op.cit.*, págs.. 307-308.

<sup>111</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 31.

que la anterior, es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o el incremento del gasto público; C) La contribución de seguridad social, algunos países como Uruguay, Brasil y Argentina organizan jurídicamente las cuotas de seguridad social bajo el régimen de la contribución especial.”<sup>112</sup>

No obstante también existen las contribuciones especiales, **Queralt**<sup>113</sup>, **Mendoza laguna**<sup>114</sup>, **Rodríguez Lobato**<sup>115</sup>, **Blanco Ramos**<sup>116</sup>, **García Vizcaíno**<sup>117</sup>, **Burato**<sup>118</sup>, **Saccone**<sup>119</sup> y **Ahumada**<sup>120</sup> concuerdan que son tributos establecidos por el Estado en virtud de una ley, donde están destinados a la realización de obras, servicios o actividades estatales para beneficiar a un grupo de la población. Mientras que **Altamirano**<sup>121</sup> le agrega que generalmente son utilizados por los municipios y provincias. Dado esto se puede concluir que son las prestaciones en dinero que el Estado a través de sus municipios o providencias exigen a los contribuyentes para la realización de obras en beneficio de estos últimos.

En cuanto a las contribuciones por mejoras **De la Garza**<sup>122</sup> y **García Vizcaíno**<sup>123</sup> indican, que surgen para financiar una obra pública, de la que el contribuyente se beneficia. Ahora **Saccone**<sup>124</sup> y **Ahumada**<sup>125</sup> exponen que, se dan en virtud de la realización de obras o mejoramiento de algún servicio público que incrementa el valor de un bien inmueble, es decir que le proporciona *plusvalía*. Estos tributos

---

<sup>112</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.* pág. 347.

<sup>113</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 31.

<sup>114</sup> Mendoza laguna, Yosmicel. *Op.cit.*, pág. 11.

<sup>115</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 84.

<sup>116</sup> Blanco Ramos, Ignacio. *Op.cit.*, pág. 117.

<sup>117</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 114.

<sup>118</sup> Burato, Alfredo. *Op.cit.*, pág. 103.

<sup>119</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 249.

<sup>120</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, pág. 230.

<sup>121</sup> Altamirano, Alejandro C. *Op.cit.*, págs. 321-322.

<sup>122</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 347.

<sup>123</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 114.

<sup>124</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 252.

<sup>125</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, pág. 230.

regularmente son propiciados para que los lugares aledaños de ciertos bienes inmuebles se vean beneficiados para aumentarles su valor catastral, y de esta forma poder incrementar el impuesto al inmueble.

Por otro lado existen ciertos autores que argumentan que existen otras contribuciones, como las parafiscales, a esto **Villegas**<sup>126</sup> dice que es una clase de tributo, mientras que otros doctrinarios no lo encuadran como tal, ya que establecen, que estas contribuciones son consideradas como exacciones, recabadas por ciertos entes estatales, para el aseguramiento de su financiamiento autónomo. En ese mismo orden de ideas **García Vizcaíno**<sup>127</sup> explica que estas resultan ser un especie de las contribuciones especiales y no un tributo.

Apartado de lo anterior **Queralt** señala que *“son detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rangos del tributo, ni se han creado por Ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado.”*<sup>128</sup>, agregándole **Blanco Ramos**<sup>129</sup> que pueden ser destinados inclusive a ciertos funcionarios y **Rodríguez Lobato**<sup>130</sup> que son desarrolladas por ciertos Órganos Estatales para su financiamiento.

---

<sup>126</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op.cit.*, pág. 114.

<sup>127</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 114.

<sup>128</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 47.

<sup>129</sup> Blanco Ramos, Ignacio. *Op.cit.*, pág. 117.

<sup>130</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 91.

## CAPÍTULO 3 CRITERIOS DE VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

### 3.1 Los Impuestos

#### 3.1.1 Definición

Según el Diccionario Financiero Económico son la “*detracción obligatoria y sin contrapartida directa efectuada por el Estado o los organismos locales para sufragar los gastos públicos.*”<sup>131</sup>. Siendo el impuesto la especie más común de los tributos resulta ser también aquellos de los cuales el Estado se capitaliza para poder funcionar como tal. **Altamirano**<sup>132</sup> los define como “*los tributos exigidos por el Estado, en dinero y sin contraprestación, creado por la ley, cuyo hecho imponible son negocios, actos o hechos que evidencia la existencia de capacidad contributiva del sujeto obligado al pago y atienden a satisfacer los servicios públicos indivisibles que el Estado debe ofrecer*”, asimismo **Queralt**<sup>133</sup> establece que pueden surgir por un acto, negocio o hecho. Adhiriendo **De la Garza**<sup>134</sup> quien cita a Ataliba, que pueden nacer por un acontecimiento cualquiera.

Mientras que **Blanco Ramos**<sup>135</sup> y **Fonrouge**<sup>136</sup> le agregan la capacidad de pago que debe de tener el contribuyente para poder estar en la situación de contribuir al gasto público.

**Rodríguez Lobato**<sup>137</sup>, **Saccone**<sup>138</sup> citando a Mehl, **Valdés Costa**<sup>139</sup> citando a Seligman, argumentan que son los tributos fijados por el Estado en virtud de ley,

---

<sup>131</sup> Impuesto, Diccionario Financiero Económico y Financiero, España, Asociación para el progreso de la Dirección, 1981, 3ra edición, página 617.

<sup>132</sup> Altamirano, Alejandro C. *Op.cit.*, pág. 304.

<sup>133</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 31.

<sup>134</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág.372.

<sup>135</sup> Blanco Ramos, Ignacio. *Op.cit.*, pág. 117.

<sup>136</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op.cit.*, pág. 319.

<sup>137</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 61.

<sup>138</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 235.

fijados en dinero o en especie, donde no existe una contraprestación inmediata hacia el contribuyente, con el fin de cubrir las necesidades del Estado. Ampliando lo argumentado **García Vizcaíno**<sup>140</sup> presupone que, el Estado puede exigirlo ya que cuenta con el poder tributario para hacerlo, en otras palabras la ley lo faculta.

Por otro lado **Ahumada**, de una forma más sencilla, establece que *“es una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible.”*<sup>141</sup>

Desde otro punto de vista **Soley Güell** citando a Thiers lo define *“como una prima que pagamos al Estado por la seguridad que nos garantiza.”*<sup>142</sup>. En relación a esto se puede diferir, toda vez que un impuesto no puede ser exigido como único presupuesto para que el Estado cumpla con sus obligaciones, ya que este solo coadyuva como un medio para su financiamiento.

**Albi** lo conceptualiza como *“aquellas cantidades que el Sector Público detrae del Sector Privado de forma coactiva como medio de contribuir a la financiación general de la actividad pública.”*<sup>143</sup>, mientras que **Flores Zavala**<sup>144</sup> citando a José Álvarez de Cienfuegos, explica que el impuesto es parte de la renta nacional, que se le exige en virtud de las partes alícuotas de las rentas del sector privado. Y en ese mismo sentido **Mendoza laguna**<sup>145</sup> adiciona que esa coercitividad de exigir el impuesto se le denomina partida tributaria obligada.

En contra posición a lo anterior **Martínez López** citando a Sem. Jud, no lo categoriza como impuesto y a eso explica que *“El impuesto no es un tributo*

---

<sup>139</sup> Valdés Costa, Ramón. *Op.cit.*, pág. 109.

<sup>140</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 67.

<sup>141</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, pág.233.

<sup>142</sup> Soley Güell, Tomás. *Op.cit.*, pág. 174.

<sup>143</sup> Albi, Emilio y otros. Economía Pública II. *Op.cit.*, pág. 4.

<sup>144</sup> Flores Zavala, Ernesto. *Op.cit.*, pág. 36.

<sup>145</sup> Mendoza laguna, Yosmicel. *Op.cit.*, pág. 11.

*establecido por el Gobierno en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales, para subvenir a los gastos.”*<sup>146</sup>

En conclusión, **Villegas** emite una definición más completa, diciendo que los *“impuestos son, por tanto, los tributos exigidos por el Estado a quienes se hallan en las condiciones generadoras de la obligación de tributar, elegidas por ser abstractamente idóneas para exteriorizar capacidad contributiva y en proporción a ésta, siendo dichos hechos generadores de la obligación ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”*<sup>147</sup>. Es decir son aquellos tributos de los cuales el Estado, en virtud de su poder impositivo exige, cuyo hecho generador no se ve relacionado con alguna actividad directa del contribuyente.

### 3.1.2 Clasificación

#### 3.1.2.A Impuestos Ordinarios y Extraordinarios

Dicha clasificación es en cuanto al momento que estos surgen, a esto, **Porras y López**<sup>148</sup>, **Ahumada**<sup>149</sup>, **Saccone**<sup>150</sup> y **García Vizcaíno**<sup>151</sup> explican que los impuestos ordinarios, son aquellos que se dan durante todos los años, es decir que no tiene algún motivo especial, y los extraordinarios se implementan al momento que el Estado sufre alguna crisis y debe de incrementar su recaudación, ya que solo se dan por cierto tiempo.

En contra posición **Villegas**, argumenta que esta clasificación debe de ser tomada por su permanencia en el tiempo, exponiendo que los *“impuestos permanentes aquellos que no tienen límite de tiempo en cuanto a su vigencia, la cual persiste*

---

<sup>146</sup> Martínez López, Luis. *Op.cit.*, pág. 54.

<sup>147</sup> Villegas, Héctor B., *Manual de finanzas públicas. Op.cit.*, pág. 214.

<sup>148</sup> Porras y López, Armando. *Op. Cit.* pág. 103.

<sup>149</sup> Ahumada, Guillermo. *Op. Cit.* pág. 256.

<sup>150</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op. Cit.* pág. 240.

<sup>151</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op. Cit.*, págs.. 70-71.

*mientras no sean derogados... Son impuestos transitorios aquellos que tienen un lapso determinado de duración, transcurrido el cual, supuestamente, dejan de existir.*<sup>152</sup>

### 3.1.2.B Impuestos Personales y Reales

**Altamirano**<sup>153</sup>, **Porras y López**<sup>154</sup>, y **Queralt**<sup>155</sup> indican que los personales son aquellos en donde la obligación tributaria recae sobre el elemento subjetivo, cumpliéndose en razón de una persona determinada, y los reales son aquellos en donde la obligación tributaria recae sobre un elemento objetivo, quiere decir que el gravamen es ajeno a la persona, sino sobre el objeto.

Mientras que **Lucien Mehl**, encuadra a los impuestos reales expresando que el elemento económico recae sin presuponer la situación personal. Mientras que el personal *“recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia. En ese sentido, la expresión “impuesto personal” no deja de ser inapropiada en la medida que se tiene en cuenta la familia del contribuyente”*<sup>156</sup>, en esa misma línea **Ahumada**<sup>157</sup>, **Martín**<sup>158</sup>, **Villegas**<sup>159</sup>, y **Burato**<sup>160</sup> encuadran los personales como aquellos que gravan al sujeto atendiendo a sus condiciones económicas y que los reales únicamente al objeto.

---

<sup>152</sup> Villegas, Héctor B., *Manual de finanzas públicas. Op.cit.*, pág. 218.

<sup>153</sup> Altamirano, Alejandro C. *Op.cit.*, pág. 306.

<sup>154</sup> Porras y López, Armando. *Op.cit.*, pág. 94.

<sup>155</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 34.

<sup>156</sup> Mehl, Lucien, *Elementos de ciencia fiscal*, Traducción de: [Ros, J y J.M Beicall], España, Bosch, 1964. Páginas 101-102

<sup>157</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, págs. 256-257.

<sup>158</sup> Martín, José María. *Op.cit.*, pág. 46.

<sup>159</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op.cit.*, pág. 75.

<sup>160</sup> Burato, Alfredo. *Op.cit.*, pág.142.

### 3.1.2.C Impuestos Proporcionales y Progresivos

Esta clasificación hace relación en cuanto a la variación del mismo, a eso **Valdés Costa**<sup>161</sup>, **Villegas**<sup>162</sup>, **Ahumada**<sup>163</sup>, **Soley Güell**<sup>164</sup> y **Burato**<sup>165</sup> concuerdan que los proporcionales tienen una cuota fija y los progresivos tienen una cuota variable. Ahora **Harold M. Somers** solo menciona a los impuestos progresivos que al decir *“hay imposición progresiva cuando la tasa del impuesto, aumenta a medida que la base del impuesto aumenta también.”*<sup>166</sup>

**Martín** por otro lado le agrega a esta categoría, expresando que *“se denominan impuestos fijos a aquellos que gravan con un monto o con una cantidad uniforme a todos los contribuyentes. Tienen generalmente en cuenta una manifestación de riqueza determinada, y sobre ella se hace tributar una cantidad fija.”*<sup>167</sup> Por otra parte dice que los proporcionales, son aquellos en los que su aplicación se encuentra por medio de una alícuota constante y proporcional sobre el crecimiento de la capacidad contributiva. Y por último que los progresivos son, aquellos impuestos en donde el gravamen tiene como característica que se aplican por clases o por deducciones.

### 3.1.2.D Impuestos Instantáneos y Periódicos o de Ejercicio.

**Queralt** dice que los *“periódicos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta... Instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de*

---

<sup>161</sup> Valdés Costa, Ramón. *Op.cit.*, pág. 124.

<sup>162</sup> Villegas, Héctor B., *Manual de finanzas públicas. Op.cit.*, pág. 218.

<sup>163</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, pág.260.

<sup>164</sup> Soley Güell, Tomás. *Op.cit.*, págs. 190-191. .

<sup>165</sup> Burato, Alfredo. *Op.cit.*, págs. 144-145.

<sup>166</sup> Somers, Harold M, *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*. Traducción de: [Horacio Flores de la Peña y Marta Chávez], México, Fondo de la Cultura Económica, 4ta reimpresión, página 163.

<sup>167</sup> Martín, José María. *Op.cit.*, págs. 48-49.



*hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente.”*<sup>168</sup>

En ese mismo orden **Altamirano** alude que los impuestos instantáneos “*surgen a la vida jurídica con motivo de un hecho o acto, el cual, una vez producido, desata la obligación de contribuir, independientemente de la continuidad o no del negocio jurídico al cual se vincula el gravamen*”<sup>169</sup>, en cuanto a los periódicos o de ejercicio los encuadra como “*aquellos en los que el elemento temporal denota continuidad en el tiempo*”.

### **3.1.2.E Impuestos Directos e Indirectos**

Esta clasificación es en cuanto a la forma en que el impuesto repercute al contribuyente, por eso **Monchón Morcillo** expresa que “*desde otra perspectiva, los impuestos se clasifican en directos e indirectos. Los impuestos indirectos son los recaudados sobre los bienes y servicios y, por lo tanto, solo afectan indirectamente al contribuyente. Un ejemplo típico es el impuesto al valor agregado (IVA). Los impuestos directos recaen sobre los individuos o las empresas, y no sobre los bienes. El ejemplo más característico de este tipo de impuestos es el impuesto a las ganancias.*”<sup>170</sup>

**Albi** explica que: “*directos son aquellas que gravan la obtención de renta o la mera tenencia de riqueza. Los impuestos directos más conocidos son los impuestos sobre la renta de las Personas Físicas (IRPF) y el impuesto sobre Sociedades, que gravan, respectivamente, la renta de los individuos y la renta de las empresas. Los impuestos indirectos son aquellos que gravan los usos de la renta. Esto es, el consumo de bienes y servicios, la compra de determinados*

---

<sup>168</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 35.

<sup>169</sup> Altamirano, Alejandro C. *Op.cit.*, pág. 306.

<sup>170</sup> Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Op.cit.*, pág. 241.

*activos y otras operaciones similares. Estos impuestos se deben pagar cada vez que se realiza una compraventa de un bien o servicio. El impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), es el impuesto indirecto más importante en todos los países de la Unión Europea.*<sup>171</sup>, en conclusión los directos son aquellos que gravan las riquezas y los indirectos gravan las actividades que surgen en virtud de la tenencia de riquezas.

## **3.2 Principios Impositivos**

**Albi**<sup>172</sup> señala que la distribución de los principios dentro de la carga tributaria, en cuanto a los impuestos, se ha visto reflejada en cuatro grandes principios, el principio del beneficio, la capacidad de pago, la utilidad y el consumo.

### **3.2.1 El Principio del Beneficio**

Este principio básicamente alude a que el contribuyente como deudor de la obligación tributaria, únicamente debe de pagarle al fisco cuando resulte un beneficio a su favor, tal como las contribuciones especiales, que los traen aparejados, tal afirmación la da **Monchón Morcillo** en cuanto a que *“según el principio del beneficio a los individuos se los debe gravar en función del beneficio que cada uno reciba de los programas públicos: aquellos que obtienen más provecho de los servicios del Estado deben pagar más. Por ejemplo, se sigue el principio del beneficio cuando la construcción de una nueva autopista se financia por medio de peajes. Solo paga el que la utiliza. El principio del beneficio se fundamenta en la idea de que los individuos deben pagar impuestos basados en los beneficios que reciben de los servicios públicos.”*<sup>173</sup>

Dicho principio también tiene otra forma de ser llamado, según **Julio López Laborda y Eduardo Sanz Arcega** *“también denominado, entre otros, como*

---

<sup>171</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, págs. 6-8.

<sup>172</sup> *Ibid.*, pág.19.

<sup>173</sup> Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Op.cit.*, pág. 239.

*principio del quid pro quo, a partir de John Stuart Mill, o del do ut des, aspira, en su formulación pura, al logro de una equivalencia total entre los impuestos pagados por el contribuyente y las prestaciones recibidas por éste del Estado (Fuentes Quintana, 1986). Por tanto, de acuerdo con él, un sistema fiscal equitativo es aquél en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos (Musgrave y Musgrave, 1986). Consecuentemente, la equidad del sistema dependerá de la estructura del gasto (Musgrave y Musgrave, 1991), cuya composición, a su vez, será consecuencia, en última instancia, del ejercicio por los ciudadanos de los derechos de propiedad sobre sus recursos (Wagner, 2012).<sup>174</sup>, es decir que según este principio todo debe de estar alrededor de un pro al contribuyente.*

A dicho principio **Albi**<sup>175</sup> le agrega que también puede verse incrementado de acuerdo con el nivel del beneficio que se reciba, lo mismo presupone **Somers**<sup>176</sup>. Por otro lado **Martín**<sup>177</sup> lo denomina como una teoría y no como un principio.

Básicamente la doctrina tiene uniformidad de criterios en cuanto a este principio, por ello y en base a lo expuesto, se puede precisar que este principio está inspirado en una equidad tributaria, de tal modo que el contribuyente deba de pagarle al fisco únicamente al momento que el Estado le proporcione un beneficio, y asimismo en cuanto a que si el mismo es mayor el incremento del pago será en proporcional.

---

<sup>174</sup> López Lobarda Julio y Eduardo Sanz Arcega, El ámbito de aplicación del principio de beneficio: de la teoría a la revelación de preferencias, Documentos de Trabajo FUNCAS, Número 707, 2013. Página. 3.

<sup>175</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 19.

<sup>176</sup> Somers, Harold M. *Op.cit.*, pág. 154.

<sup>177</sup> Martín, José María, *Principios del Derecho Tributario Argentino*, Argentina, ediciones contabilidad moderna, 1978. Página. 24.

### 3.2.2 Principio de Capacidad de Pago

La capacidad de pago es un principio tributario constitucional que se basa en la posibilidad económica del ciudadano que paga los tributos, y siempre que este haya podido cubrir su mínimo vital de existencia, cubierto este, el Estado probablemente exigirá la consumación de su pago. Por eso **Monchón Morcillo** argumenta que *“en otros casos, el principio que se debe seguir para organizar un sistema tributario es el principio de la capacidad de pago, según el cual la cantidad de impuestos que pagan los contribuyentes debe estar relacionada con su ingreso o su riqueza, en el sentido de que cuanto mayor sea el ingreso o la riqueza más altos serán los impuestos. En el caso de que la autopista antes mencionada se financiara por medio de impuestos sobre el ingreso, se estaría siguiendo el principio de la capacidad de pago. Los sistemas tributarios organizados según este principio son redistributivos y actúan canalizando fondos desde los sectores de ingresos altos hacia los de ingresos bajos. El principio de la capacidad de pago se inspira en la idea de que los impuestos deben establecerse de tal forma que cada persona pague en la medida en que puede soportar la carga.”*<sup>178</sup>

En ese mismo orden de ideas se encuentra **Albi**<sup>179</sup> y a esto le agrega **Somers**<sup>180</sup>, diciendo que el pago que se debe de hacer se encuentra independiente al beneficio que pueda tener, es decir que el pago resulte mayor al beneficio obtenido. Y **Martín**<sup>181</sup> se manifiesta en ese mismo criterio, solo que le denomina como la *teoría de capacidad contributiva*. Concluyendo y siguiendo el orden de los principios abarcados, este principio está basado en que el contribuyente de acuerdo al beneficio adquirido y si las posibilidades económicas le permitieren aportar, tuviera la obligación como tal. Adherido a ello también puede ser tomado como un criterio de valoración.

---

<sup>178</sup> Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Op.cit.*, pág. 239.

<sup>179</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 21.

<sup>180</sup> Somers, Harold M. *Op.cit.*, pág. 153.

<sup>181</sup> Martín, José María. *Op.cit.*, pág. 25.

### 3.2.3 Principio de Utilidad y del Consumo

**Albi** propone la utilidad y el consumo, como un principio impositivo, a esto explica: *“según el principio de la utilidad, la posición económica de los individuos está medida, no por su renta, sino por su bienestar. Por ello, los impuestos deben basarse en los niveles individuales de utilidad y no en los de renta...tiene una amplia tradición en la Hacienda... la aplicación del principio de la utilidad al diseño de los impuestos plantea problemas cuando las funciones incluyen argumentos no económicos.”*<sup>182</sup>. Básicamente este principio consiste en que a una persona no se le debería de gravar por el hecho de percibir, sino que por la forma en que le resulte ser notoria su riqueza, tal como el principio de capacidad de pago. Y en cuanto al principio del consumo, categoriza el mismo como un principio, pero a este se le puede tomar como una manera en el que el impuesto grava una actividad, tal como lo expresa, que este no grava directamente la renta sino que la forma en la que se gasta.

### 3.2.4 Principio de Justicia

Dicho principio alude que *“sobre cualquier otro principio la justicia se debe imponer, sobre todo se debe velar por la mínima intervención privada y no se deben afectar las libertades individuales.”*<sup>183</sup>, esto en virtud de que la justicia y en todo caso tributaria, debe de estar siempre inspirada en cada principio.

De esa manera **Joseph E. Stiglitz** manifiesta que *“el sistema tributario debe ser o debe considerarse que es justo, que trata de forma similar a los que se encuentran en circunstancias similares y que obliga a pagar más impuestos a los que pueden soportar mejor la carga tributaria.”*<sup>184</sup>

---

<sup>182</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 22.

<sup>183</sup> Principios Impositivos, Facultad de Economía UNAM, Marco Conceptual, México, <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>, 13/06/2015

<sup>184</sup> Stiglitz, Joseph E. *La economía del sector público*, España, 3ra edición, Columbia University, 2000, página. 483.

Por otro lado, **Somers**<sup>185</sup> se inclina por que este principio no solo debe de ser observado en el impuesto, sino que también por el fisco.

### 3.2.5 Principio de Eficiencia Económica y Estabilización

El principio de eficiencia económica alude en que la capacidad del sistema impositivo no debe de generar alteraciones en la economía, es decir que es eficiente el mismo a menudo que minimiza el costo social del impuestos.<sup>186</sup>, **Raúl Hernández Figueroa**<sup>187</sup> supone que los impuestos deben de permitir el desarrollo de la sociedad.

El principio de estabilización, según **José Pablo Arellano y Vittorio Corbo**<sup>188</sup> surge cuando en un sistema tributario se tiene estabilidad, para que las personas y las empresas no sientan incertidumbre al momento de contribuir, es decir que el Organismo Legislativo haga una debida preparación y un censo político para lograr estabilidad en el tiempo. Agregando por último, **Richard M. Bird y Oliver Oldman**<sup>189</sup> que la dificultad de este principio surge en virtud de que la economía se basa técnicamente en actividades agrícolas, resulta ser poco elástico por la forma que estos producen.

---

<sup>185</sup> Somers, Harold M. *Op.cit.*, págs. 158-159.

<sup>186</sup> Sistema tributario Guatemalteco, centro de investigaciones económicas nacionales, 31 de mayo del 2011, [http://mejoremosguate.org/cms/content/files/diagnosticos/instituciones\\_y\\_transparencia/Sistema\\_tributario\\_Guatemalteco\\_05-31-2011.pdf](http://mejoremosguate.org/cms/content/files/diagnosticos/instituciones_y_transparencia/Sistema_tributario_Guatemalteco_05-31-2011.pdf). Consultado el 16 de junio del 2015.

<sup>187</sup> Universidad Rafael Landívar, Hernández Figueroa Raúl, Efectos Económicos del Sistema Tributario en Guatemala, Guatemala, 2002, <http://www.url.edu.gt/PortalURL/Archivos/83/Archivos/Departamento%20de%20Investigaciones%20y%20publicaciones/Articulos%20Doctrinarios/Econ%C3%B3micas/Sistema%20Tributario%20Guatemalteco.pdf>, 1 de julio del 2015.

<sup>188</sup> Arellano, José Pablo y Vittorio Corbo, *Tributación para el Desarrollo*, Chile, editorial CIEPLAN, 2013, página. 22.

<sup>189</sup> Bird, Richard M y Oliver Oldman (Comp). *La Imposición fiscal en los países en desarrollo*, traducción de: [José Meza Nieto], México, Unión tipográfica editorial Hispano Americana, 1968, primera edición en español, página 25.

### 3.3 Los Impuestos y la Eficiencia Económica

#### 3.3.1 Efectos Económicos de los Impuestos

**Rodríguez Lobato**<sup>190</sup> dice que existen efectos por los cuales los impuestos repercuten, por lo que a ello existen los impuestos pagados y los no pagados. En cuanto a estos últimos son el resultado de la evasión y la elusión donde la primera expresa que es cuando el contribuyente responsable al pago del tributo recurre de formas ilícitas para evitarlas, mientras que la elusión dice que es cuando se sustrae del pago de un impuesto sin recurrir a hechos ilícitos.

**Villegas**<sup>191</sup> habla también de sus efectos económicos, explicando que existe el contribuyente obligado a tributar, por perfeccionar el hecho generador, el cual se le denomina “contribuyente de jure”, es decir quién paga el impuesto; no obstante existiría un segundo que al final es el que termina soportando la carga tributaria, denominado “contribuyente de facto”. Habiendo el tratadista expuesto lo anterior manifiesta que es necesario intentar denotar en qué economía es en la que recae en definitiva el gravamen, dejando en consideración que el legislador pueda que prevea la transferencia de la carga o en la mayoría de impuestos que la carga tributaria recae sobre el consumo, el que los termina soportando es el consumidor, pero el que termina responsable de entregar al fisco es por el otro lado el vendedor. Y a su vez presupone que es muy difícil determinar quién termina soportando el impuesto, pero que se pueden hacer ciertas afirmaciones como las siguientes:

No en todos los impuestos el contribuyente está facultado a trasladar la carga; ejemplificando el impuesto recaído sobre asalariados. Mientras que otros se trasladan de manera sencilla, tal es el caso del impuesto recaído sobre productos.

---

<sup>190</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 70.

<sup>191</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op.cit.*, págs. 79-80.

Existiendo varios fenómenos tales como la percusión, traslación, incidencia, difusión, entre otros; a esto la doctrina de manera general los aborda de la siguiente forma:

### 3.3.1.A Percusión

Afirman **Rodríguez Lobato**<sup>192</sup>, **Porras y López**<sup>193</sup>, **De la Garza**<sup>194</sup>, **Ahumada**<sup>195</sup>, **Saccone**<sup>196</sup> y **García Vizcaíno**<sup>197</sup>, que se da cuando se perfecciona la hipótesis que se encuentra en la norma tributaria, siendo el obligado el contribuyente de jure, es decir el sujeto pasivo. En otras palabras este fenómeno ocurre cuando el que termina soportando el impuesto es el contribuyente que perfecciona el hecho generador. (contribuyente de jure).

### 3.3.1.B Traslación

**García Vizcaíno**<sup>198</sup> explica que a esta misma se le denomina como la repercusión, y se adhiere a lo expuesto por **De la Garza**<sup>199</sup>, **Porras y López**<sup>200</sup>, **Rodríguez Lobato**<sup>201</sup>, **Richard A. Musgrave**<sup>202</sup>, **Burato**<sup>203</sup>, **Somers**<sup>204</sup> y **Saccone**<sup>205</sup> donde coinciden que, es el proceso mediante el cual se traslada la carga, de una persona distinta al contribuyente de jure, el cual se le denomina contribuyente de facto.

---

<sup>192</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 70.

<sup>193</sup> Porras y López, Armando. *Op.cit.*, pág. 84.

<sup>194</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 396.

<sup>195</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, pág. 306.

<sup>196</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 243.

<sup>197</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 83.

<sup>198</sup> *Ibid.*, pág. 84.

<sup>199</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 396.

<sup>200</sup> Porras y López, Armando. *Op.cit.*, pág. 84.

<sup>201</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, págs. 70-71.

<sup>202</sup> Musgrave, Richard A. Teoría de la Hacienda Pública. Traducción de: [José María Lozano Irueste], España, Editorial Aguilar, 1969, página 239.

<sup>203</sup> Burato, Alfredo. *Op.cit.*, pág. 101.

<sup>204</sup> Somers, Harold M. *Op.cit.*, pág. 171.

<sup>205</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 243.



Dicho fenómeno se da al momento en que la carga fiscal se traslada a otra persona que no es el sujeto pasivo, cabe mencionar que dicho proceso se le denomina efecto en cascada.

### 3.3.1.C Incidencia

**Villegas** dice que *“este fenómeno significa el peso efectivo que grava el contribuyente de facto o definitivo. Puede producirse por vía directa, cuando el contribuyente de jure es incidido, o por vía indirecta cuando se verifica la traslación de ese contribuyente de jure hacia la persona incidida, que es quien sufre en realidad el sacrificio impositivo.”*<sup>206</sup>

Explicado de mejor forma por **García Vizcaíno**<sup>207</sup>, **Rodríguez Lobato**<sup>208</sup>, **Burato**<sup>209</sup> citando a Due, **Somers**<sup>210</sup>, **Porras y López**<sup>211</sup>, **Saccone**<sup>212</sup> y **Musgrave**<sup>213</sup> donde argumentan que la incidencia es el punto final del proceso del impuesto, ya que en esta fase se debe de pagar.

### 3.3.1.D Difusión

Este fenómeno es aquel en donde se observa de qué manera el impuesto se ve generado dentro de una sociedad. A esto **Saccone**<sup>214</sup> lo desarrolla de mejor forma diciendo que *“cuando el impuesto, después de haber incidido en el contribuyente, se irradia en todo el mercado mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones tanto en la demanda y oferta de las mercaderías cuanto en los precios. Como*

---

<sup>206</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Op.cit.*, pág. 80.

<sup>207</sup> García Vizcaíno Catalina. *Op.cit.*, pág. 88.

<sup>208</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*, pág. 71.

<sup>209</sup> Burato, Alfredo. *Op.cit.*, pág. 151.

<sup>210</sup> Somers, Harold M. *Op.cit.*, pág. 175.

<sup>211</sup> Porras y López, Armando. *Op.cit.*, pág. 85.

<sup>212</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 244.

<sup>213</sup> Musgrave, Richard A. *Op.cit.*, págs. 236-237.

<sup>214</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 244.

consecuencia del impuesto se verificarán variaciones en los consumos, en la producción o en el ahorro.”, y en palabras sencillas **Porras y López** dice que “quien sale perjudicado con el pago de los impuestos es el mismo pueblo, que es el que soporta, el que los paga”<sup>215</sup>

### 3.3.2 Eficiencia y Equilibrio en el Mercado

**Monchón Morcillo**<sup>216</sup> dice que “cuando se analiza la eficiencia y la equidad de los impuestos sobre el ingreso, se suele distinguir entre los conceptos de tipo impositivo medio y tipo impositivo marginal. El tipo impositivo medio es el cociente entre los impuestos totales pagados y el ingreso total. El tipo impositivo marginal es el cociente entre los impuestos adicionales que se pagan por un peso adicional de ingreso.”

Explicando esto, **Óscar Soberón** indicando que: “la estructura tributaria de un país, para ser eficaz, requiere adaptarse a la vida institucional, considerada en su perspectiva histórica y en su evolución presente, y debe responder también a las finalidades que se persiguen. Como instrumento de una política fiscal dirigida a acelerar el desarrollo económico y a atender a determinadas normas sociales, el sistema tributario puede adaptarse a determinadas normas sociales, el sistema tributario puede adaptarse a los objetivos de esa política, antes señalados, pero no puede dirigirse, para garantizar su eficacia, del ambiente político e institucional.”<sup>217</sup>, esto **Mario Blacutt Mendoza** lo simplifica diciendo que “La eficiencia significa que la sociedad obtiene el máximo beneficio de sus recursos escasos. Igualdad significa que esos beneficios son distribuidos uniformemente entre los miembros de la sociedad”<sup>218</sup>

---

<sup>215</sup> Porras y López, Armando. *Op.cit.*, pág. 86.

<sup>216</sup> Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Op.cit.*, pág. 241.

<sup>217</sup> Soberón, Óscar, *ensayos de política fiscal*, México, editorial El Trimestre, 1973. Página. 57.

<sup>218</sup> Blacutt Mendoza, Mario, *Principios de Economía Vital*, Bolivia, 2005. Página. 23.

Por consiguiente la eficiencia dentro de un sistema tributario tuviese que dejar a un lado los intereses institucionales y políticos, concentrándose de esa manera en los contribuyentes, para que estos puedan beneficiarse de algún servicio que el Estado les proporcione, y así poder contribuir con el gasto público.

En cuanto al equilibrio **Albi**<sup>219</sup> explica también que es un mecanismo sencillo en donde cada persona o individuo busca su propio interés y la manera de lograrlo es su relación marginal de sustitución entre dos bienes en relación de precios.

Así también **Monchón Morcillo**<sup>220</sup> explica que el objetivo del Estado es recabar sus impuestos de manera eficiente, considerando que en un sistema tributario es más positivo aquel Estado que recauda con menor costo. Por último **Ahumada** dice que *“El impuesto, como el gasto público, influye sobre los términos del equilibrio económico perturbando o estableciendo variaciones en el mecanismo de los elementos de la vida económica. El impuesto, como instrumento fiscal, que grava capacidad contributiva, puede alcanzar, según las diferentes manifestaciones de la riqueza, la adquisición, la posesión, el gasto o la transferencia de la riqueza misma....La adaptabilidad, eficacia, justicia, etc., etc., de cada impuesto, y del sistema total, en el que los defectos aislados de algunos tributos se compensan con las ventajas que otros presenta.”*<sup>221</sup>

El equilibrio del mercado debe de estar concatenado con un sistema tributario eficiente, ya que si el mismo es así, la sociedad avanzaría y por ende existiría un crecimiento económico exponencial., Ahora los impuestos juegan un rol muy importante, ya que su exigibilidad de primer plano debe de ser general, es decir, todo aquel que reciba un beneficio debe de contribuir de acuerdo a su capacidad de pago, y no inmiscuir intereses políticos, ya que de esta forma un sistema eficiente pudiera colapsar.

---

<sup>219</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 13.

<sup>220</sup> Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Op.cit.*, pág. 237.

<sup>221</sup> Ahumada, Guillermo. *Op.cit.*, pág. 235.

### 3.3.3 Neutralidad en los Impuestos.

La forma en la que un impuesto repercute en la sociedad tiene su reflejo en su economía, de ahí la importancia de que la neutralidad exista en un sistema tributario; por eso **Monchón Morcillo** explica que *“Al programar un sistema impositivo, otro objetivo es el de la neutralidad. Desde esta perspectiva, se toma como punto de partida el buen funcionamiento de un sistema de libre mercado y de ello se infiere que el sistema de impuestos debe establecerse de forma tal que perturbe lo menos posible las fuerzas del mercado”*.<sup>222</sup> A esto mismo **Musgrave** opina que *“La neutralidad es eficiente solamente para evitar efectos que no constituyan una parte deseada de una serie eficiente determinada de objetivos políticos. Del principio de neutralidad se sigue que los impuestos deberán establecerse de modo que impliquen el mínimo gravamen sobre cualquiera que haya de estar sometido al impuesto.”*<sup>223</sup>

Ello conlleva saber qué se entiende como un impuesto neutral y existe cuando es un *“impuesto que no distorsiona las decisiones de los agentes económicos (no genera una variación de los precios relativos)”*.<sup>224</sup> Básicamente la neutralidad de un impuesto consiste en que el mismo no sufra de variaciones, es decir que dentro del mercado se mantenga para que no lo afecte.

Para **Jordán Romero** *“La neutralidad impositiva sustenta la idea de que los recursos deberían ser asignados a aquellos fines en los que resultan más productivos, de tal forma que su desplazamiento hacia diferentes usos, activos o sectores, debería ser consecuencia de la rentabilidad económica y, por lo tanto, no ser el fruto de las diferentes primas o penalizaciones introducidas por las normas fiscales.”* De igual forma alude que *“en términos de neutralidad, los efectos que la imposición societaria tiene en la capacidad financiera de las empresas para*

---

<sup>222</sup> Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Op.cit.*, pág. 240.

<sup>223</sup> Musgrave, Richard A. *Op.cit.*, pág. 146.

<sup>224</sup> Vocabulario de términos fiscales, impuesto neutral,  
<http://www.ub.edu/gidei/vocabulari/es/node/852>. 15/06/2015

*acometer proyectos de inversión.*"<sup>225</sup>, se puede concluir que la neutralidad en los impuestos consiste en la forma que un impuesto repercute en la sociedad, y surge al momento de ayudarlos.

### 3.3.4 Impuestos a Tanto Alzado

**José Manuel Gómez Fernández**<sup>226</sup> establece que existe una teoría la cual implica o tiene inmersa los impuestos a tanto alzado y esta recibe el nombre de la *teoría de la imposición óptima*, donde analiza la forma en la que el Estado pueda crear un sistema de esa manera, es decir que posea *"un impuesto que el individuo no puede modificar alterando su comportamiento...el impuesto a tanto alzado se considera eficaz porque no altera las elecciones de consumo ni de producción y no desestimula el trabajo, el ahorro ni origina exceso de gravamen...los impuestos a tanto alzado, que el sujeto pasivo no puede evitar modificando su comportamiento..."*

Por eso mismo **Albi** explica que *"un impuesto a tanto alzado es, simplemente, una detracción de renta de cuantía fija a los contribuyentes."* Asimismo brinda ejemplos de ellos *"los impuestos sobre la edad, la altura o el color de ojos son todos ellos de tanto alzado por que los contribuyentes no pueden hacer nada para cambiar estas características suyas exógenas y, por extensión, para modificar con su comportamiento el impuesto a ingresar."*<sup>227</sup>, y concluye que el impuesto a tanto alzado al final busca y se convierte en neutral, y de esa forma un impuesto neutral es a tanto alzado.

Técnicamente los impuestos a tanto alzado son provechosos para una sociedad productiva, toda vez que los mismos no sufren variaciones, es decir no son

---

<sup>225</sup> Romero, Jordán, Desiderio, "Tipo medio efectivo y neutralidad impositiva", Asturiana de Economía, No. 26, España, 2003, Página 168.

<sup>226</sup> Gómez Fernández, José Manuel, *Economía y valores humanos*, España, ediciones encuentro, 1997. Página. 485.

<sup>227</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 17.

progresivos, pero la imposición de impuestos a tanto alzado pudiera contradecir los principios tributarios como el de generalidad, capacidad de pago e igualdad, ya que si el contribuyente tiene o no la capacidad de pagarlo tiene la misma obligación que una persona que si tiene las aptitud de sufragarlo. Por lo que su existencia puede darse en sociedad sumamente productivas, donde el índice de pobreza sea muy mínimo.

### 3.3.5 First Best y Second Best

El First Best (denominación en Ingles) que significa primera preferencia, según **José Sánchez**<sup>228</sup> *“El conjunto de oportunidad relevante a efectos de la política pública no incorpora restricciones adicionales a las físicas y tecnológicas, y el análisis se denomina de primera preferencia (first best).”* En cuanto al Second Best o segunda preferencia el mismo autor explica que *“El conjunto de oportunidad incorpora restricciones adicionales a las que caracterizan un entorno de primera preferencia y se dice que el análisis es de segunda preferencia (second best).”*

**Albi**<sup>229</sup> supone que la existencia de impuestos neutrales es un resultado de la eficiencia de los mismos por lo que a el sector público le es difícil poder crear este tipo de impuestos por razones de equidad, ya que la solución son los impuestos a tanto alzado. No obstante a ello cuando el Estado se ve imposibilitado a alcanzar una neutralidad lo que buscan es minimizar la pérdida de eficiencia en sus impuestos por lo que los impuestos de primera preferencia o first best son los que buscan alcanzar la neutralidad, mientras que los de segunda preferencia o second best son *“los impuestos que minimizan la pérdida de eficiencia (sin hacerla cero).”*

El resultado que busca básicamente la primera preferencia (*first best*) es que el impuesto sea neutral, es decir que resulte ser provechoso, mientras que los de

---

<sup>228</sup> Dialnet, Sánchez, José y J. Gómez, El papel del Estado en las Economías Mixtas y los fundamentos, [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3142002.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3142002.pdf). consultado el 16 de junio del 2015. Pág. 7.

<sup>229</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 18.

segunda preferencia (*second best*) son un segundo filtro, ya que si los de primera preferencia no logran su objetivo, entrarían estos como la última instancia para que el impuesto no resulte ser de lo más perjudicial.

### 3.4 La Equidad en los Impuestos

#### 3.4.1 Equidad Horizontal y Vertical.

El término Equidad según el Diccionario de la Lengua Española es la *“Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.”* Es decir que esta tiene un alcance mayor a la justicia impuesta por el hombre. Y aplicándolo a los tributos **José Sánchez**<sup>230</sup> y **Emilio Albi**<sup>231</sup> concluyen que un sistema tributario debe de tener dentro de sus consideraciones la equidad, tanto la horizontal como la vertical; de la primera resulta el trato de iguales a todos aquellos que se encuentran en iguales condiciones económicas y la segunda se refiere al trato de aquellos cuya capacidad económica es mayor.

Adicionalmente **Monchón Morcillo** se refiere que los impuestos deben de incidir en lo menos posible a la sociedad y su carga debe de ser distribuida de la forma más equitativamente posible, *“En otras palabras, el sistema tributario debe ser eficiente y equitativo. Al procurar que un sistema sea equitativo, se pretende que los impuestos sean justos y generen un reparto aceptable de la carga. Para ello se proponen dos grandes principios organizativos: el principio del beneficio y el principio de la capacidad de pago.”* A esto *“La equidad horizontal establece que los individuos que son esencialmente iguales deben pagar los mismos impuestos... La equidad vertical establece que los contribuyentes que tienen una capacidad mayor para pagar impuestos deben pagar cantidades más elevadas”*<sup>232</sup>

---

<sup>230</sup> Dialnet, Sánchez, José y J. Gómez, El papel del Estado en las Economías Mixtas y los fundamentos, [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3142002.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3142002.pdf). consultado el 16 de junio del 2015. Pág. 10.

<sup>231</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, págs. 25-26.

<sup>232</sup> Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Op.cit.*, págs. 239-240.

En otras palabras la equidad horizontal se refiere a que aquellos contribuyentes que se encuentren en iguales condiciones deben de sufragar lo mismo, mientras que la equidad vertical alude que aquel que tenga más posibilidades económicas debe de contribuir más que el que no las tiene.

Por ultimo **Stiglitz**<sup>233</sup> dice en relación a la equidad horizontal que *“un sistema tributario es equitativo horizontalmente si los individuos que son iguales en todos los aspectos relevantes reciben el mismo trato.”* Y es vertical cuando *“... se encuentran en mejores condiciones que otros para pagar impuestos y que deben pagarlos. Esto plantea tres problemas: determinar quién debe pagar en principio un tipo más alto; poner en práctica este principio es decir elaborar unas normas fiscales que correspondan a este principio, y decidir, si una persona se encuentra en condiciones de pagar el tipo más alto, cuánto más debe pagar en relación con los demás.”*

### **3.4.2 Imposición y Exceso de Gravamen**

#### **3.4.2.A Imposición Efectiva y Equitativa**

La imposición entendida en todo su sentido es aquel mandato que se hace sin poder debatir sobre el mismo, y aplicado en los impuestos, se refiere a que estos son exigidos a los contribuyentes a efecto que los cumplan, sin poder disponer algo contrario. Por lo que resulta necesario buscar la forma más adecuada de imponerlos y a esto se refiere la imposición efectiva y equitativa, por eso **Albi**<sup>234</sup> explica que cuando los impuestos de suma fija son eficientes, es necesario la implementación de más impuestos toda vez que los de suma fija su aplicabilidad en el sistema impositivo es compleja y asimismo la aplicación de un impuesto a la

---

<sup>233</sup> Stiglitz, Joseph E. *Op.cit.*, pág. 495.

<sup>234</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, págs. 65-66



alzada infringe el principio de equidad, por ello se da la necesidad de más impuestos.

Una imposición efectiva y equitativa se entiende como aquella en la que el Estado ha previsto la imposición de impuestos, pero que estos pueden ser utilizados de manera que no perjudiquen a su contribuyente, y nuevamente se cae a la imposición de un solo impuesto que satisfaga todas las necesidades del Estado y permita que la sociedad no se vea afectada.

### 3.4.2.B Imposición Óptima y Política Tributaria

**Salvador López**<sup>235</sup> explica que la teoría de la imposición óptima ayuda a enriquecer sobre la progresividad del impuesto, el equilibrio, mencionando que existe la imposición directa y la indirecta. Asimismo brinda un marco conceptual sobre ésta, estableciendo que *“La literatura sobre imposición óptima que, con algunas excepciones importantes, tuvo que esperar a la década de los 70 para su despegue teórico, ha alcanzado cierta madurez. El análisis ha proporcionado, en primer lugar, principios básicos para el diseño o reforma de los impuestos, apuntando las bases apropiadas e indicando qué impuestos causarán problemas de eficiencia, y dando guías sobre cómo fijar los tipos. En segundo lugar, ha proporcionado puntos de referencia en términos de modelos sencillos cuyas implicaciones son claras.”*

Por otro lado **Albi** dice que la teoría de la imposición óptima es *“una teoría de diseño impositivo que toma como punto de partida una situación sin impuestos. Su valor fundamental es la identificación de los factores que determinan la decisión óptima sobre qué bienes gravar (base impositiva) y con qué intensidad gravarlos (tipos impositivos)...”*<sup>236</sup>

---

<sup>235</sup> López, Salvador, “*Ekonomiaz*”, *Revista vasca de economía*, Número 38, 1997, página. 13.

<sup>236</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 80.

### 3.4.2.C Exceso de Gravamen

Entendida esta como la *“Pérdida de bienestar que genera un impuesto por encima de la recaudación generada por el mismo.”*<sup>237</sup>. Asimismo **José Manuel Gómez Fernández**<sup>238</sup> indica que es el *“coste social de un impuesto por encima de su recaudación.”*

Mientras que **Musgrave** explica que *“el exceso de gravamen de los impuestos más generales tiende a ser menor que el de los impuestos selectivos; y con la conclusión formal de que los impuestos sobre bienes y servicios que tiene una baja relación de sustitución, tienden a ser superiores a los impuestos sobre aquellos que tienen elevada relación de sustitución...Así, el impuestos A puede implicar un exceso de gravamen menor que el impuesto B, pero puede ser inferior desde otros punto de vista. Para equilibrar ambas consideraciones se necesita una medida más precisa del exceso de gravamen. Es imaginable que el punto de vista de la sociedad acerca de la equidad sea tal, que el mismo impuesto que implica el exceso de gravamen menor resulte también ser el más equitativo.”*<sup>239</sup>

Concluyendo **Albi** que *“El exceso de gravamen del sistema fiscal no es igual a la suma de excesos de gravamen calculados sin tener en cuenta la existencia de otros impuestos... Si hay impuestos preexistentes, la introducción de un nuevo impuesto puede mejorar la eficiencia del sistema fiscal en su conjunto.”*<sup>240</sup>

En sí el exceso de gravamen en un impuesto se da en virtud del excedente que implica su costo, ya que pueden resultar muy perjudiciales, es decir que sus efectos abarquen más que la recaudación, viéndose la sociedad en la necesidad de dejarlos de pagar.

---

<sup>237</sup> Vocabulario de términos Fiscales, exceso de gravamen, <http://www.ub.edu/gidei/vocabulari/es/node/850>. Consultado el 15 de junio del 2015.

<sup>238</sup> Gómez Fernández, José Manuel. *Op.cit.*, pág. 485.

<sup>239</sup> Musgrave, Richard A. *Op.cit.*, págs. 163-164.

<sup>240</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 64.

## 3.5 Sencillez y Flexibilidad del Sistema Tributario

### 3.5.1 Sencillez del Sistema Tributario

**Albi** indica que *“un sistema fiscal es sencillo cuando se base en unos pocos impuestos de base muy amplia. Esto es, cuando lo que grava el impuesto (la renta, el consumo, la propiedad, etc.) se define de forma muy general, sin reglas complicadas de valoración y sin casos particulares.”*<sup>241</sup>

Por otro lado, **José Pablo Arellano y Vittorio Corbo** exponen que *“cualquier simplificación del sistema tributario es finalmente una responsabilidad de quienes formulan la política tributaria, no es menos cierto que la administración tributaria debe jugar un rol importante en este tema, sobre todo porque la experiencia de quienes no administran los impuestos frecuentemente se olvidan de los aspectos administrativos, a pesar de que estos son fundamentales en los resultados de la política tributaria.”*<sup>242</sup>, la sencillez en el sistema impositivo se ve inclinada en las formas de recaudación y cómo el propio impuesto sea entendido o más bien pueda ser ejecutado de manera sencilla.

### 3.5.2 Flexibilidad en el Sistema Tributario

La flexibilidad resulta ser en términos sencillos la forma en la que un sistema se pueda adaptar a los cambios que surgen dentro de los mismos, a esto **Albi** dice que *“un sistema fiscal es flexible cuando su recaudación se ajusta automáticamente a las variaciones de renta de la economía. La flexibilidad es, obviamente, una cuestión de grado. Por ejemplo, la recaudación de un impuesto proporcional sobre la renta crece a la misma tasa que la renta. Por otro lado, la recaudación de un impuesto progresivo sobre la renta crece por encima de los aumentos de la renta debido a que, al aumentar la renta, todos los contribuyentes*

---

<sup>241</sup> *Ibid.*, pág. 43.

<sup>242</sup> Arellano, José Pablo y Vittorio Corbo, *Tributación para el Desarrollo*, Chile, editorial CIEPLAN, 2013, página. 53.

*se verán empujados a tipos medios más elevados. En el otro extremo, impuestos como los especiales carecen de flexibilidad”*<sup>243</sup>

La flexibilidad también alude a que el sistema impositivo sea progresivo, es decir que los sistemas fiscales puedan moldearse. Y a esto **Queralt**<sup>244</sup> dice que la progresividad del sistema tributario *“es una manera de ser del sistema que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta...”*

Concluyendo, la flexibilidad en el sistema tributario se puede apreciar desde sus normas, ya que pueden ser creadas a mera que existan cambios en los impuestos con el transcurso del tiempo.

### **3.5.3 Compromiso entre Principios y el Federalismo Tributario**

#### **3.5.3.A Compromiso entre Principios**

**Albi** manifiesta que *“el sistema fiscal ideal es el que, simultáneamente, cumpla los principios de Eficiencia, Equidad (horizontal y vertical), sencillez y flexibilidad. El problema es que, habitualmente, estos objetivos están en conflicto y es imposible alcanzarlos simultáneamente.”*<sup>245</sup>. Explica que la equidad debe de ser entendida como la adecuación del impuesto a la capacidad contributiva de cada particular; la sencillez la manera de simplificar el pago de cada impuesto.

El compromiso de los principios pueden darse mucho en los Estados compuestos, **Saccone** alude que *“Uno de los principios centrales de la tributación en un sistema descentralizado es el de la correspondencia fiscal que exige una relación*

---

<sup>243</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 44.

<sup>244</sup> Queralt, Juan Martín y otros. *Op.cit.*, pág. 61.

<sup>245</sup> Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II. Op.cit.*, pág. 45.

*estrecha entre el gasto que beneficia a una comunidad y los impuestos pagados por ella para financiarlo. Sin embargo, se considera que alcanzar una estricta correspondencia fiscal requeriría una descentralización de facultades tributarias que otorgara a las provincias y municipios capacidad de autofinanciar todos los gastos que les competen, una vez definidos sus roles.”<sup>246</sup>*

El problema que se ven estos tipos de Estados como lo son los federales es el compromiso que tienen sus entidades para coordinar los principios y que estos no se vean quebrantados. En que cada providencia o Estado tiene sus objetivos y estos a su vez pueden contradecirse con la normativa federal, la solución a esto se ve reflejada en su Constitución, donde se debe establecer los principios tributarios que deben de regir todo su sistema, y estos mismos deben de estar de la mano con la entidades públicas que tienen a su cargo la recaudación fiscal.

Entonces concluyendo el compromiso de principios es que tanto el Estado Federal como sus providencias y municipalidades deben de estar en línea con los principios que aplican.

### **3.5.3.B El Federalismo Tributario**

**Stiglitz<sup>247</sup>**, **María Helena Franco Vargas y Felipe Cristancho<sup>248</sup>** coinciden que el federalismo fiscal consiste en el estudio del reparto de responsabilidades que existen entre la Autoridad fiscal central y sus regiones. Mientras que **Mario Teijeiro<sup>249</sup>** le agrega que es una Rama de las Finanzas Públicas.

---

<sup>246</sup> Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*, pág. 51.

<sup>247</sup> Stiglitz, Joseph E. *Op.cit.*, pág. 651.

<sup>248</sup> Franco Vargas, María Helena y Felipe Cristancho, El Federalismo Fiscal y el proceso de descentralización fiscal en Colombia, Colombia, 2011, <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/red/article/viewFile/18416/15836>, 15/06/2015.

<sup>249</sup> Teijeiro, Mario, Instituto de Ética y Política Económica, 2009, <http://www.ancmyp.org.ar/user/files/04Teijeiro.pdf>, 15/06/2015.

**Albi** lo califica como una teoría, dice que *“El federalismo fiscal es una teoría, no cerca de qué decisiones de ingreso y gasto debe tomar el Sector Público, sino acerca de cómo debe organizarse los gobiernos”*<sup>250</sup>, esto ya que por ser un Estado con varios más, debe de existir una adecuada distribución entre estos para su mejor funcionamiento.

A esto explica **María Cecilia Montemayor Marín** que *“De acuerdo con la teoría del federalismo fiscal, éste tiene como objetivo establecer la estructura óptima del sector público y la mejor distribución de funciones fiscales entre los ámbitos o niveles de gobierno, con el fin último de satisfacer las necesidades específicas de los diferentes sectores de la sociedad de la manera más eficiente y maximizando el bienestar económico (Carrera, 1998:1).*

*Para lograr sus objetivos, el federalismo fiscal tiene como principal estrategia a la descentralización. Aunque existen diferentes enfoques acerca del concepto de descentralización:*

*Esta definición es corroborada por otros autores en el sentido que descentralización implica básicamente la redistribución de la capacidad de decisión con el fin de fortalecer los ámbitos subnacionales de gobierno (Oates, 1993; Davey, 1992; Conyers, 1984). \* Con base en lo anterior, la descentralización fiscal puede ser definida como la transferencia de recursos, así como de la capacidad de decisión sobre su uso, del gobierno nacional hacia los niveles o ámbitos subnacionales de gobierno (Bahl y Linn, 1992).”*<sup>251</sup>

En otras palabras es que la recaudación fiscal debe de ser descentralizada en sus provincias y municipios, para su mejor recaudación. Y entendiendo la

---

<sup>250</sup> Albi, Emilio y otros, *Teoría de la Hacienda Pública*, España, Editorial Ariel, S.A, 1992, página 488.

<sup>251</sup> Montemayor Marín, María Cecilia y otros. *Políticas y Gestión Pública para el estudio Municipal: Óptica Académica*, México, Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2007, Páginas. 124-125.

descentralización como la delegación que hace el Estado federal a sus provincias y municipios para que se encargan de la recolecta fiscal.

**De la Garza** agrega que *“En un Estado Federal coexisten poderes tributarios del Gobierno Central (o federal) y de los gobiernos de los entidades (estados o provincias). A su vez, esos poderes pueden ser igualmente supremos, sin limitaciones o con limitaciones para los Estados miembros (como en el caso de México) o bien los poderes locales pueden estar subordinados al poder central.”*<sup>252</sup>

En conclusión **Porto** dice que *“La teoría tradicional del federalismo fiscal estudia los problemas de asignación de funciones (gastos) y fuentes de financiamiento entre los distintos niveles de gobierno. También es central en esa teoría el estudio de los mecanismos de coordinación de decisiones fiscales. Estos comprenden principalmente a las transferencias intergubernamentales y a los mecanismos de control de los gobiernos locales en determinadas acciones fiscales –las más importantes son el endeudamiento y el cumplimiento de las condiciones bajo las que el gobierno central les transfiere fondos o les regula algunas de sus actividades.”*<sup>253</sup>

A esto el federalismo fiscal, es aquella planificación que hace el gobierno central con sus demás provincias o municipios, para que estos últimos se encarguen de la recaudación de los impuestos y así poder simplificarla.

---

<sup>252</sup> De la Garza, Sergio. *Op.cit.*, pág. 211.

<sup>253</sup> Porto Alberto, Universidad Nacional de la Plata, La Teoría Económica del Federalismo Fiscal y las Finanzas Federales, 2003, <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed4.pdf>, 15/06/2015.

## CAPÍTULO 4

### DERECHO COMPARADO

Como punto de partida se deben de determinar los principios constitucionales tributarios que se encuentran regulados dentro de la Constitución, tanto de Guatemala como en la de los Estados de El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, Honduras, México, Argentina y España, siendo tales principios los de: capacidad contributiva, equidad e igualdad, proporcionalidad, legalidad, no confiscatoriedad, generalidad y prohibición de doble imposición. Asimismo analizar los enunciados básicos que se utilizan para la estructuración del sistema tributario, para confrontar si los mismos pueden ser tomados como los criterios de valoración, ahora en adelante criterios, de eficiencia, equidad (horizontal y vertical), capacidad contributiva, sencillez y flexibilidad. Por otro lado se buscará dentro de los códigos tributarios, los enunciados siguientes: tasas, impuestos, contribuciones, interpretaciones, obligación tributaria, hecho generador, sujeto pasivo, exenciones y base imponible, con el objeto de determinar de qué manera se encuentran reflejados los criterios antes descritos.

#### 5.1 Guatemala

La **Constitución Política de la República de Guatemala**, ahora en adelante CPRG, regula el principio de legalidad en su artículo 239 que reza: *“Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:*

- a) *El hecho generador de la relación tributaria;*
- b) *Las exenciones;*
- c) *El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;*



- d) *La base imponible y el tipo impositivo;*
- e) *Las deducciones, los descuentos, reducciones y 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.”<sup>254</sup>*

Dentro del marco constitucional se puede observar la importancia que se da al tema tributario, encuadrando el principio de legalidad, que le corresponde de forma exclusiva al Congreso de la República la creación de tributos mediante una ley, asimismo en el citado artículo expresa que los mismos deben de basarse en la equidad y justicia tributaria, siendo a efecto la equidad el criterio utilizado, y de la misma manera se encuentra que su recaudación deberá de hacerse por medios que la faciliten y por ende el criterio responde a la sencillez y flexibilidad del sistema tributario, que también se encuentra dentro de un principio impositivo denominado simplicidad administrativa y flexibilidad.

Por otro lado se encuentra el artículo 243 de la CPRG: “**Artículo 243.- Principio de capacidad de pago.** *El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.*

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

---

<sup>254</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, Art. 239.

*Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”<sup>255</sup>*

Nuevamente remarca el criterio de equidad, desarrollando a su vez el principio de capacidad de pago (también tomado como criterio), proporcionalidad, No confiscación y el de prohibición de doble o múltiple tributación. A esto es importante resaltar que un sistema equitativo y justo se inclina a ser eficiente, tomando a su vez como criterio, ya que los tributos son creados en la medida que no formen exceso de gravamen.

El principio de generalidad se encuentra en la CPRG de la siguiente forma:

*“ARTÍCULO 135.- Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes:... d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;...”<sup>256</sup>*, siendo el criterio acogido el de equidad (horizontal).

Y por último la CPRG establece en su artículo 4: *“Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades...”<sup>257</sup>*, resguardando el principio de igualdad, que el mismo debe de ser aplicado en materia tributaria, en cuanto a que todas las personas tienen las mismas responsabilidades y que estas a su vez implican el deber de tributar, donde se ve inmerso el criterio de equidad (horizontal).

Todo lo antes expuesto constituye lo regulado dentro de la Norma Suprema, ahora es importante determinar los criterios que son utilizados dentro del Código Tributario. En cuanto a los impuestos, **El Código Tributario de Guatemala**, ahora

---

<sup>255</sup> *Ibid.*, Artículo 243.

<sup>256</sup> *Ibid.*, Artículo 135. d).

<sup>257</sup> *Ibid.*, Artículo 4.

en adelante CTG, en su artículo 11 expresa que el *“Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”*<sup>258</sup>, esta definición no representa algún criterio.

En tanto el CTG regula como una especie de tributo, las contribuciones especiales, que estas también pueden ser por mejoras: **“ARTÍCULO 13. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.**

*Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado*<sup>259</sup>, esta especie de tributo se encuentra inclinada al criterio de eficiencia, ya que pueden constituirse como segunda preferencia (second best).

La interpretación de una norma como la tributaria resulta ser de gran importancia para evitar las interpretaciones arbitrarias, a esto el CTG reza: **“ARTÍCULO 4.- Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”** Y **“ARTÍCULO 5.- Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4. de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u**

---

<sup>258</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario, Art. 11.

<sup>259</sup> *Ibid.*, Artículo 13.

otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”<sup>260</sup> No permitiendo las interpretaciones análogas, dejando como único los principios tributarios y la interpretación de la normativa común, por lo que forzosamente acoge todos los criterios.

La obligación tributaria regulada por el CTG como: “**ARTICULO 14. Concepto de la obligación tributaria.** *La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.*”<sup>261</sup> . Se aprecia que el Estado a través de esta puede exigir su cumplimiento, debiéndose hacer en base a la equidad de los mismos.

En cuanto al hecho generador el CTG alude: “**ARTICULO 31. Concepto. Hecho generador o hecho imponible** *es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”<sup>262</sup>, en este no se aprecia algún criterio.

El sujeto pasivo según el CTG es: “**ARTICULO 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria.** *Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.*”<sup>263</sup>

Las Exenciones son: “**ARTICULO 62. Exención.** *Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los*

---

<sup>260</sup> *Ibid.*, Artículos 4 y 5.

<sup>261</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario, Art. 14.

<sup>262</sup> *Ibid.*, Artículos 31.

<sup>263</sup> *Ibid.*, Artículo 18.

*sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.*

*Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.*

**ARTICULO 63.** Requisitos. *La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.*

*Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años.*

**ARTICULO 64.** Aplicación a tributos posteriores. *Salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos que se instituyan con posterioridad a su otorgamiento.*

**ARTICULO 65.** Alcance de las exenciones tributarias. *Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.”<sup>264</sup> . Las exenciones equiparan el sistema tributario, ya que no todas las personas se encuentran en las posibilidades de poder sufragar los tributos, a ello los criterios acogidos en las mismas resultan ser los de equidad (horizontal) y el de capacidad contributiva.*

---

<sup>264</sup> *Ibid.*, Artículos 62 al 65.

La legislación guatemalteca en el ámbito tributario resulta ser muy completa y técnicamente tiene todo lo necesario para que su sistema sea eficiente, es decir que acoge todos los criterios.

## 5.2 El Salvador

La **Constitución de la República de El Salvador**, ahora en adelante CRES, dentro de los principios constitucionales contempla el de igualdad, que es regulado de la siguiente manera: “**ARTICULO 3.-** *Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconocen empleos ni privilegios hereditarios.*”<sup>265</sup>, acogiendo el criterio de equidad (horizontal)

En cuanto al principio de equidad la CRES establece: “**ARTICULO 131.-** *Corresponde a la Asamblea Legislativa:... 6º decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias;...*”.

Y en cuanto al principio de Legalidad la CRES reza: “**ARTICULO 231.-** *No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles.*”, resulta ser interesante que los tributos los denominen como contribuciones, que al fin y al cabo ese es el fin de los mismos, este principio al no ser regulado de forma extensiva no se puede determinar el criterio acogido.

---

<sup>265</sup> Asamblea Constituyente, Decreto 38, Constitución de la República de El Salvador, <http://www.constitution.org/cons/elsalvad.htm>, 25 de junio del 2015.

La Constitución de este Estado no abarca los principios tributarios como tal, y esto puede ser deficiente para su sistema, ahora en su Código Tributario se encuentran los siguientes enunciados:

El **Código Tributario de El Salvador**, ahora en adelante CTES, regula: *“Tasa **Artículo 14.-** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.”*<sup>266</sup> , Esta definición acoge el criterio de eficiencia.

En cuanto a los impuestos el CTES indica: *“Impuesto **Artículo 13.-** Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.”* El criterio utilizado es el de equidad y capacidad contributiva.

Las contribuciones el CTES regula: *“Contribución Especial **Artículo 15.-** Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación...”*, tomando como criterio el de eficiencia.

En cuanto a la interpretación de las normas tributarias el CTES lo remite a los criterios que se encuentren encuadrados en la constitución, los cuales no son muchos, por lo que puede repercutir mucho en su sistema tributario, afirmando de la siguiente manera: *“Interpretación de la norma tributaria. **Artículo 7.-** Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y siempre bajo el contexto de la Constitución.*

---

<sup>266</sup> La Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, Decreto No. 230, Código Tributario, [http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_slv\\_tributario.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_slv_tributario.pdf), 25 de junio del 2015.

*En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda.*

*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones.*

*Normas y Principios Supletorios Generales.* **Artículo 8.-** *A los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes tributarias específicas, se aplicarán supletoriamente los Principios Materiales y Formales del Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.*

*Conflicto de leyes.* **Artículo 9.-** *En caso de conflicto entre las normas tributarias y las de cualquier otra índole, con excepción de las disposiciones constitucionales, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.”*

La obligación tributaria presupone la CTES que es: *“Obligación Tributaria* **Artículo 16.-** *La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.”*, criterio que se asemeja al de eficiencia.

Lo relativo al hecho generador el CTES reza: *“Hecho generador* **Artículo 58.-** *El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.”*. No engloba criterio alguno.

El sujeto pasivo se encuentra regulado en el CTSE de la siguiente forma: *“Sujeto pasivo* **Artículo 30.-** *Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.”*



En cuanto a las exenciones el CTSE es amplio determinando: “**Definición Artículo 64.-** Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva.

**Condiciones y requisitos Artículo 65.-** La ley que establezca exenciones específicas las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y, en su caso el plazo de su duración.

**Límite de aplicación Artículo 66.-** La exención recaerá sobre los tributos existentes, salvo disposición expresa en contrario de la ley tributaria, en cuyo caso la exención deberá ser específica.

**Vigencia Artículo 67.-** La exención aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho puede ser derogada o modificada por ley posterior, salvo que tuviera plazo cierto de duración.”, mismas que reflejan el criterio de equidad y capacidad contributiva.

En tanto la base imponible regula el CTES como: “**Base imponible Artículo 62.-** La base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

La base imponible expresada en moneda extranjera ha de convertirse en moneda de curso legal, aplicándose el tipo de cambio que corresponda al día en que ocurra el hecho generador del impuesto. La diferencia de cambio que se genere entre aquella fecha y la del pago total o parcial del impuesto no forma parte de la base imponible del mismo, pero se deben agregar a la base imponible las diferencias en el tipo de cambio en el caso de ventas a plazos en moneda extranjera ocurridas entre la fecha de celebración de ellas y las del pago del saldo de precio o de cuotas de éste.”

A todo esto cabe resaltar que sus principios no se encuentran cimentados de la mejor forma, por lo que haría que su sistema tributario se convierta en deficiente, por no tener reflejados los criterios de valoración necesarios. Ya que dentro del marco constitucional la deficiencia que existe en la regulación de principios tributarios, da cabida a las arbitrariedades que el Estado pueda incurrir al momento de crearlos. Siendo necesario que por lo menos regule el principio de

legalidad de manera extensiva, y así poder delimitar las bases de recaudación, y en virtud de que otros principios su sistema tributario debe de estar conformado.

### 5.3 Honduras

La **Constitución Política de la República de Honduras**, ahora en adelante CPRH, regula el principio de legalidad y el de no confiscatoriedad estableciendo que: **“ARTICULO 109.-** *Los impuestos no serán confiscatorios. Nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias. Ninguna autoridad aplicará disposiciones en contravención a este precepto sin incurrir en la responsabilidad que determine la Ley.*

**ARTÍCULO 205.-** *Corresponde al Congreso Nacional, las atribuciones siguientes:... 35. Establecer impuestos y contribuciones así como las cargas públicas;...”,* entendiendo este que al congreso nacional de dicho Estado le corresponde la creación de las leyes. En el siguiente artículo de la CPRH regula varios principios, el cual reza: **“ARTICULO 351.-** *El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.”*<sup>267</sup>. La no confiscatoriedad alberga el criterio de equidad, ya que sin dicho principio existiera un exceso de gravamen.

La CPRH regula en cuanto al principio de igualdad lo siguiente: **“ARTICULO 61.-** *La Constitución garantiza a los hondureños y extranjeros residentes en el país, el derecho a la inviolabilidad de la vida, a la seguridad individual, a la libertad, a la igualdad ante la ley y a la propiedad.”* Y por último se encuentra desarrollado el de generalidad, rezando: **“ARTICULO 38.-** *Todo hondureño está obligado a defender la Patria, respetar las autoridades y contribuir al sostenimiento moral y material de la nación.”*. en los artículos citados se encuentra el criterio de equidad (horizontal).

---

Asamblea Nacional Constituyente, Decreto No. 131, Constitución Política de la República de Honduras, 1982, [http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion\\_de\\_Honduras.pdf](http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_de_Honduras.pdf), 25 de junio del 2015.

En el **Código Tributario de Honduras**, ahora en adelante CTH, dice: **“ARTÍCULO 12.-** *Tasa es la suma de dinero que el Estado o alguno de sus organismos descentralizados, percibe por la prestación efectiva de un servicio público a una persona determinada, natural o jurídica.*”, y los impuestos como: **“ARTÍCULO 10.-** *Impuestos, tributos o gravámenes son las prestaciones en dinero que el Estado exige a las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, sin estar obligado a una contraprestación equivalente.*”. Las contribuciones como: **“ARTÍCULO 11.-** *Contribución es la aportación que de conformidad con la Ley debe pagarse al Estado o a un ente descentralizado del mismo, por la prestación de servicios de obras públicas de beneficio directo, colectivo o de seguridad social.*”<sup>268</sup>. En dichos artículos se encuentran consagrados los criterios de eficiencia y equidad.

En cuanto a la interpretación el CTH lo regula de la siguiente forma: **“ARTÍCULO 6.-** *En la interpretación de las disposiciones de este Código se estará a lo que sobre la materia prescribe el Título preliminar del Código Civil en los Artículos 17, 18, 19 y 20. Las leyes fiscales se interpretaran siempre en forma estricta por lo que para determinar su sentido y alcances no podrán utilizarse métodos de interpretación extensivos o analógicos.* **ARTÍCULO 7.-** *Las leyes tributarias son de orden público. Cuando los actos, hechos, relaciones o situaciones efectuadas den como origen el nacimiento de una obligación tributaria anual que constituya el hecho generador o imponible y éste se modifique conforme a una nueva Ley, se entenderá que siempre regirá la condición anual del impuesto o tributo para los efectos legales.*”, en el artículo 6 no se encuentra criterio alguno, no obstante el 7 alude a la eficiencia, toda vez que puede existir la posibilidad de la neutralidad en los impuestos.

---

<sup>268</sup> Poder Legislativo, Decreto No. 22-97, Código Tributario, [http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20\(actualizada-07\).pdf](http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20(actualizada-07).pdf), 25 de junio del 2015.

En cuanto a la obligación tributaria el CTH dice: “**ARTÍCULO 13.-** *La obligación tributaria surge entre el Estado, quien actúa por medio de la Administración Pública Centralizada, Desconcentrada o Descentralizada y los sujetos pasivos, en cuanto se produce el hecho generador o imponible previsto en la ley.* **ARTÍCULO 14.-** *La obligación tributaria nace con la realización del hecho generador, sea cual fuere su naturaleza. Por hecho generador se entenderá el acto o supuesto a que se refiere el Artículo 39 de esta Ley*”, lo que acoge el criterio de sencillez y flexibilidad.

En cuanto al hecho generador reza: “**ARTÍCULO 39.-** *El hecho generador o imponible es el acto real o supuesto que, de acuerdo con la ley, tipifica cualquier clase del tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*”.

El sujeto pasivo según el mismo cuerpo legal es: “**ARTÍCULO 18.-** *La persona natural o jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, será el sujeto pasivo de la obligación tributaria.*” Y por último la base imponible diciendo que es: “**ARTÍCULO 42.-** *La base imponible es la cuantificación del hecho generador expresada en dinero o en unidades específicas y servirá para el cálculo de la liquidación del tributo o contribución.*”.

*La cuantificación deberá fundarse en la realidad económica, en los usos normales y ordinarios de los negocios y en las normas y reglas contables generalmente aceptadas. Deberá, además, ser proporcionada al hecho generador y tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente.*”, siendo este Estado y El Salvador, los únicos que regulan la base imponible, encontrando inmerso los criterios de capacidad contributiva, por regularlo de forma expresa y el de eficiencia, por el equilibrio en los mercados que tiene por objeto alcanzar.

Dentro de la presente legislación, se puede observar que cuenta con todos los principios, con excepción de la prohibición a la doble o múltiple tributación y a su vez con tres criterios, dejando aún lado la sencillez y flexibilidad. No obstante, tanto el principio y el criterio excluido son importantes, con la concatenación de los demás se logra equilibrar su sistema tributario.

## 5.4 Nicaragua

La **Constitución Política de la República de Nicaragua**, ahora en adelante CPRN, regula dentro de estos dos artículos lo relativo al principio de legalidad, capacidad de pago, no confiscación, de la siguiente forma: “**ARTÍCULO. 114.** [Creación, aprobación, modificación y supresión de tributos] *Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio. Estarán exentas del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis; lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos, de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan.* **ARTÍCULO. 115.** [Impuestos] *Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.”*<sup>269</sup> A pesar de ser dos artículos los preceptuados incluyen varios principios y a su vez criterios,, a ello la eficiencia por normar que debe de existir un equilibrio en el mercado y el de equidad por evitar el exceso de gravamen.

En cuanto al principio de igualdad establece en la CPRN: “**ARTÍCULO. 27.** [Igualdad ante la ley] *Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho*

---

<sup>269</sup> Asamblea Nacional, Constitución Política de la República de Nicaragua, 1986, [http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_nic\\_const.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_nic_const.pdf), 25 de junio del 2015.

a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social. Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos que los nicaragüenses, con la excepción de los derechos políticos y los que establezcan las leyes; no pueden intervenir en los asuntos políticos del país. El Estado respeta y garantiza los derechos reconocidos en la presente Constitución a todas las personas que se encuentren en su territorio y estén sujetas a su jurisdicción.”, aplicándose dicho precepto constitucional en materia tributaria en cuanto al deber que tiene todo nicaragüense a tributar. Asimismo regulando el principio de generalidad “**ARTÍCULO 24. [Deberes de la persona]** Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad, la patria y la humanidad...”, siendo el criterio de equidad (horizontal).

El ordenamiento jurídico constitucional de la República de Nicaragua no tiene integrada los principios tributarios de una forma muy completa, no obstante si los regula. Ahora en cuanto **Código Tributario de Nicaragua**, ahora en adelante CTN regula los siguientes enunciados: “**ARTÍCULO.- 9...** *Impuesto: Es el tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente. Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. Contribuciones Especiales: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.*”<sup>270</sup>, el criterio encontrado es el de equidad (horizontal).

---

<sup>270</sup> Asamblea Nacional de la República de Nicaragua, Ley No. 562, [http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_nic\\_cod\\_trib\\_ref.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_nic_cod_trib_ref.pdf), 25 de junio del 2015.

En cuanto a la interpretación es extensiva y regula: "Interpretación de Las Normas Tributarias y Analogía **ARTÍCULO 4.-** Las Normas Tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos en el Derecho Común y los establecidos en los Convenios Internacionales con fundamento en la Legislación Internacional respectiva. En todo caso, la interpretación tiene un objetivo eminentemente aclaratorio u explicativo y no implica en forma alguna que por esta vía se pueda crear, alterar, modificar o suprimir disposiciones legales existentes.

Las situaciones que no puedan resolverse mediante las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, serán reguladas supletoriamente por las Normas de Derecho Común.

La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, ni exenciones, exoneraciones u otros beneficios, como tampoco puede tipificar infracciones o delitos, ni establecer sanciones. No se podrá aplicar la analogía cuando por ésta vía se contraponga altere o modifique cualquiera de las disposiciones legales vigentes en materia tributaria."

La obligación tributaria la conceptualiza de la siguiente forma: "Concepto **ARTÍCULO 12.-** La Obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente código, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure con garantías reales y las establecidas en este Código para respaldo de la deuda tributaria, entendiéndose ésta como el monto total del tributo no pagado, más los recargos moratorios y multas cuando corresponda. La Obligación Tributaria es personal e intransferible, excepto en el caso de sucesiones, fusiones, absorciones, liquidaciones de sociedades y de solidaridad tributaria y aquellas retenciones y percepciones pendientes de ser enteradas al Fisco, como casos enunciativos pero no limitativos."

En cuanto al hecho generado: “Concepto **ARTÍCULO 28.-** Hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

El sujeto pasivo lo regula: “Sujeto Pasivo **ARTÍCULO 16.-** Sujeto pasivo es el obligado en virtud de la ley, al cumplimiento de la obligación tributaria y cualquier otra obligación derivada de ésta, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”, y las exenciones: “Exenciones Taxativas **ARTÍCULO 58.-** No habrá más exenciones que las establecidas por disposiciones constitucionales, por convenios, tratados o acuerdos regionales o internacionales y por disposiciones legales especiales. En consecuencia, carecen de toda validez las exenciones otorgadas por contrato o concesión, que no se deriven de una disposición legal expresa.”

Este Estado tiene una gran similitud en cuanto a la legislación hondureña, acogiendo los mismos principios y criterios de valoración, no obstante estos últimos se encuentran desarrollados de una mejor manera.

## 5.5 Costa Rica

Los principios tributarios constitucionales siendo los más importantes esta legislación no los toma como tal en virtud de carecer de regulación, a esto la **Constitución Política de la República de Costa Rica**, ahora en adelante CPRC, resguarda el principio de legalidad “**ARTÍCULO 121.-** Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:... 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;...”<sup>271</sup>, debiéndose entender que la potestad legislativa es la creación de la leyes.

---

<sup>271</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, [http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion\\_Costa\\_Rica.pdf](http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Costa_Rica.pdf), 25 de junio del 2015.



Y en cuanto al principio de igualdad y generalidad que deben de ser entendidos estos en materia tributaria como el deber de todo ciudadano de contribuir al gasto público, “**ARTÍCULO 18.-** Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos. **ARTÍCULO 33.-** Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.”

Por otro lado El **Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica**, ahora en adelante CTC regula los siguientes enunciados: “**ARTÍCULO 4.-** *Definiciones...Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.*”<sup>272</sup>, el único criterio abordado es el de eficiencia.

En tanto la interpretación, el CTC regula lo siguiente: “**ARTÍCULO 6.-** *Interpretación de las normas tributarias Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para "llenar los vacíos legales" pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.* **ARTÍCULO 7.-** *Principios aplicables En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de*

---

<sup>272</sup> La Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, Ley No. 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios  
<http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Ley/Codigo%20de%20Normas%20y%20Procedimientos%20Tributarios-Ley%204755.pdf>, 25 de Junio del 2015

las leyes específicas sobre cada materia, se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines. **ARTÍCULO 8.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria** Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.”, los criterios que acoge son los de capacidad contributiva y eficiencia.

La obligación tributaria, según el CTC es: **“ARTÍCULO 11.- Concepto La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”**, y el hecho generador: **“ARTÍCULO 31.- Concepto El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”**<sup>273</sup>

El sujeto pasivo, el CTC reza: **“ARTÍCULO 15.- Concepto Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad**

---

<sup>273</sup> La Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, Ley No. 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios  
<http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Ley/Codigo%20de%20Normas%20y%20Procedimientos%20Tributarios-Ley%204755.pdf>, 25 de Junio del 2015

de contribuyente o de responsable.”, y por ultimo las exenciones “**ARTÍCULO 61.-** Concepto Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria. **ARTÍCULO 62.-** Condiciones y requisitos exigidos La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a terceros y bajo qué condiciones. Serán nulos los contratos, las resoluciones o los acuerdos emitidos por las instituciones públicas a favor de las personas físicas o jurídicas, que les concedan, beneficios fiscales o exenciones tributarias, sin especificar que estas quedan sujetas a lo dispuesto en el artículo 64 de la presente ley.”, el criterio que se encuentra en la presente norma es el de equidad (horizontal).

Dentro del presente marco jurídico se logra apreciar la carencia de principios constitucionales, por lo que su sistema tributario no tiene directrices para poder estructurarlo, pese a ello cuenta con varios criterios de valoración, lo que coadyuva al sistema impositivo.

## 5.6 México

Dentro de la **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, ahora en adelante CPM, solo hace mención sobre los principios de proporcionalidad, generalidad y equidad, que a su vez puede desprenderse el principio de capacidad contributiva, ya que un impuesto proporcional y equitativo debe de ser tomado en base a su aptitud económica, expresando que: “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:... **IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”<sup>274</sup>

---

<sup>274</sup> Congreso Constituyente, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/cn16.pdf>, 25 de junio del 2015.

México al ser un Estado federal, cuenta con dos marcos jurídicos, siendo el primero un federal, que rige en todos los Estados, y un autónomo para cada uno de estos, no obstante se encuentran ciertos enunciados que se logran apreciar en el federal, como lo es el **Código Fiscal de la Federación de México**, ahora en adelante CFM, en cuanto a los tributos esta legislación les da una categoría de contribuciones, es decir que así las llama: *“Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo... III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”*, y el hecho generador como: *“ARTÍCULO 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...”*<sup>275</sup>

A pesar de la forma en la que se encuentra estructurado su ordenamiento jurídico se pueden apreciar generalidades dentro de sus preceptos constitucionales y fiscales, donde se extraen varios principios y criterios, pero es importante entender que su complejidad se ve inmersa que cada uno de los Estados que conforman los Estados Unidos Mexicanos, tiene y cuenta con un ordenamiento fiscal estatal, por lo que su Constitución solo puede delimitar a grandes rasgos, respetando la autonomía de cada Estado.

## 5.7 Argentina

Al igual que México este país es federal, por lo que la regulación que tiene en sus normativas federales son escasas. La **Constitución de la Nación de Argentina**, ahora en adelante CNA, regula el principio de legalidad de la siguiente forma:

---

<sup>275</sup> *Ibid.*, Artículo 6.

**“ARTÍCULO. 52.-** A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.”<sup>276</sup>, Y el de proporcionalidad: **“ARTÍCULO. 75.-** Corresponde al Congreso:... **2.** Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos...”, los criterios utilizados son los de equidad y el de sencillez y flexibilidad, toda vez que presupone un compromiso entre principios para la creación de tributos a lo largo de todas las provincias.

En cuanto al principio de igualdad y generalidad regula: **“ARTÍCULO. 16.-** La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”<sup>277</sup>, resaltando que la igualdad es la base de los impuestos y sus cargas, es decir de sus sistema tributario federal. El principio de equidad y proporcionalidad está desarrollado de la siguiente forma: **“ARTÍCULO. 4.-** El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para

---

<sup>276</sup> Congreso General Constituyente, Constitución de la Nación Argentina, 1994, <http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>, 25 de junio del 2015.

<sup>277</sup> *Ibid.*, Artículo 16.

*empresas de utilidad nacional.*<sup>278</sup>. Los criterios que se extraen son los de eficiencia y equidad.

El código tributario de Argentina es la equivalente a la **Ley de Procedimiento Fiscales de Argentina**, ahora en adelante LPFA, la cual no brinda muchos criterios, ya que cada provincia tiene su propio código fiscal e imponen sus propios criterios, y dentro de la presente norma solo se encuentran regulados la interpretaciones que deben de observarse en toda la Nación: *“Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes **ARTICULO 1.-** En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.”*<sup>279</sup>, el criterio que recoge es el de eficiencia.

Asimismo impone un criterio unificado para determinar la naturaleza del hecho imponible, rezando lo siguiente: *“**ARTICULO 2.-** Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas*

---

<sup>278</sup> *Ibid.*, Artículo 4.

<sup>279</sup> Honorable Congreso de la Nación de Argentina, Ley No. 11,683, Procedimiento Fiscales, <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>, consultado el 30 de junio del 2015.

a la intención real de los mismos.”<sup>280</sup>, el criterio utilizado es el de eficiencia y equidad.

Existe una gran similitud en la legislación mexicana y argentina, no obstante esta última desarrolla de manera más amplia los principios y criterios, pese a ser federal, lo que permite que cada providencia que lo compone tenga más limitaciones en la implementación de tributos y su recaudación, unificando de una manera un prototipo para cada una.

## 5.8 España

El último Estado a analizar es el de España, que tiene una particularidad en cuanto su forma de organización, ya que este es considerado como un Estado unitario, encontrándose estructurado en comunidades autónomas, es decir como una descentralización, denominada también como una federación sui generis. En primer punto se encuentra la **Constitución Española**, ahora en adelante CE, que regula el principio de legalidad: “**ARTÍCULO 133.-** 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”<sup>281</sup>, el criterio acogido es el de equidad.

El principio de igualdad es regulado en dos artículos: “**ARTÍCULO 14.** Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social. **ARTÍCULO 139-** 1. Todos los españoles tienen los

---

<sup>280</sup> *Ibid.*, Artículo 2.

<sup>281</sup> Cortes Generales, Constitución Española, 1978, <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/index.html>, 25 de junio del 2015.

*mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado...*<sup>282</sup> y este último que también engloba el principio de generalidad, que a su vez surge el criterio de equidad.

El cimiento de los demás principios tributarios se encuentra dentro de la presente norma, siendo los de proporcionalidad, igualdad, progresividad, capacidad de pago y no confiscación se encuentra regulado de la siguiente forma:

**“ARTÍCULO 31.** 1. *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*

3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*<sup>283</sup>. Acogiendo los criterios de eficiencia y economía, siendo este el único que lo utiliza.

El **Código Tributario de España**<sup>284</sup>, ahora en adelante CTE, en cuanto a las tasas, impuestos y contribuciones regula: **“NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN** Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende: a) *Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.* b) *Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.* c) *Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público*

---

<sup>282</sup> *Ibid.*, Artículos 14, 139.

<sup>283</sup> *Ibid.*, Artículo 31.

<sup>284</sup> El Presidente de la República de España, Decreto Supremo No. 135-99-EF, Código Tributario, [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3\\_uibd.nsf/C060F08BE0E64954052578F60079C2A3/\\$FILE/DECRETO\\_SUPREMO\\_135\\_99\\_EF\\_Texto\\_%C3%9Anico\\_Ordenado\\_C%C3%B3digo\\_Tributario.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/C060F08BE0E64954052578F60079C2A3/$FILE/DECRETO_SUPREMO_135_99_EF_Texto_%C3%9Anico_Ordenado_C%C3%B3digo_Tributario.pdf), 25 de junio del 2015.



*individualizado en el contribuyente. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.”, el criterio desprendido es el de eficiencia.*

La interpretación de sus normas deben de regirse en base a lo siguiente: “**NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS** *Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.* **NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO** *En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.*”<sup>285</sup>. Tomando como criterio el de eficiencia.

Por último regula la obligación tributaria y al sujeto pasivo como: “**Artículo 1.- CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA** *La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.* **Artículo 8.- CONTRIBUYENTE:** *Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.”*

Tomando en consideración las características del presente Estado, se puede apreciar que carece del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación y

---

<sup>285</sup> *Ibid.*, Norma VIII, IX.

el criterio de sencillez y flexibilidad, no obstante encuadra el criterio de economía, lo que ninguna otra legislación lo acoge, siendo este novedoso al efecto.

## **CAPÍTULO 5**

### **PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADO**

Lo desarrollado a lo largo de la presente tesis tiene por objeto determinar los criterios de valoración del sistema tributario en los principios constitucionales tributarios en la Constitución y la forma que son empleados en el Código Tributario, como en el Derecho Comparado. A esto, en el capítulo que antecede, se abordaron las legislaciones pertinentes y de esa forma abarcar la pregunta de investigación, la cual es: ¿De qué forma se encuentran regulados los criterios de valoración del sistema tributario en los principios constitucionales tributarios dentro de la Constitución, así como la forma como son empleados en el Código Tributario y en el Derecho Comparado?, siendo los principios los ejes fundamentales para una estructuración adecuada del sistema tributario, que a su vez de estos últimos se desprenden los criterios de valoración.

Como primer punto se debe de tener claro lo que implica un sistema tributario y en ese sentido se entiende que es la estructuración lógica y ordenada que tiene un Estado respecto a sus tributos vigentes. Siendo asimismo los principios constitucionales las bases para su funcionamiento.

Dentro de las legislaciones abordadas se puede determinar a través del cuadro de cotejo, que contienen ocho principios que pueden considerarse los más importantes, o más bien los mínimos para evitar que el poder público se exceda de sus funciones y su eficiencia, los cuales son: legalidad, equidad e igualdad, proporcionalidad, capacidad contributiva, generalidad, no confiscatoriedad, generalidad y prohibición de doble imposición.

## **5.1 Criterios de Valoración en los Principios Constitucionales Tributarios.**

### **5.1.1 Principio de Legalidad.**

El principio de legalidad resulta ser el eje transversal del Derecho Tributario, entendiéndolo como el principio constitucional tributario que indica que los tributos deben de estar desarrollados exclusivamente en ley, a esto, no todas las legislaciones presentadas lo regulan de manera expresa, teniendo como principales al Estado de Guatemala y Nicaragua, que aluden que su creación se da en virtud de una ley y todo lo relacionado con ellos. Por otro lado se encuentra España, que no lo desarrolla del todo, pero hace referencia a que además de su creación, sus beneficios son creados en virtud de una ley. Ahora en cuanto a El Salvador, Honduras, Costa Rica y Argentina solo mencionan que los mismos deben de estar en ley o que le corresponde crearlos al Órgano Legislativo, por último se encuentra el Estado de México, que no se encuentra desarrollado en su Constitución.

Siendo el principio legalidad en materia tributaria el más importante de los principios, muchos Estados no le dan importancia al mismo, dejando la posibilidad que los mismos sean creados por la propia administración. Esto como consecuencia puede causar abuso de poder, ya que los ciudadanos no cuentan con un mecanismo que les permita defenderse adecuadamente. Es importante delimitar que dicho principio no se puede extraer un criterio de valoración en sí, por la naturaleza del mismo que implica una limitación formal al poder tributario, ya que los criterios deben de ser extraídos de las limitaciones materiales, es decir el contenido propio del tributo.

### **5.1.2 Principio de Equidad e Igualdad.**

El principio de equidad íntimamente concatenado con el de igualdad, considera que los tributos deben de ser pagados tomando en cuenta tanto la aptitud

económica como las circunstancias que la ley establece, a esto ningún Estado lo desarrolla, sino que solo lo toman de base para su sistema tributario, salvo Costa Rica. Este principio resulta ser uno de los criterios de valoración que optan los Estados para sus sistemas tributarios, ya que al basarse en el mismo evitan que sus tributos sean creados de manera desigual.

En relación al principio de igualdad como aquel que establece que toda persona es igual ante la ley, es regulado por casi todas las legislaciones, con excepción de México, pero como una igualdad que en términos generales tienen sus habitantes ante la ley, es decir que en materia tributaria debe de aplicarse supletoriamente, pero cabe resaltar que España, si lo toma como un principio tributario como tal.

### **5.1.3 Principio de Proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad es aquel mediante el cual los tributos son creados en base a la capacidad económica que se tiene, y este es recogido por las legislaciones de Guatemala, Nicaragua, Honduras, México, Argentina y España, no así El Salvador y Costa Rica. Este se encuentra íntimamente relacionado con el de capacidad contributiva, ya que se refiere a que el Estado debe de crear los tributos de forma proporcional a la capacidad contributiva de sus habitantes, por lo que los criterios desprendidos de tal principio, son los de capacidad contributiva y equidad.

### **5.1.4 Principio de Capacidad Contributiva**

El principio de capacidad contributiva, también denominado como capacidad de pago o económica resulta ser de los más importantes, ya que este alude que el sistema tributario debe de atender a la aptitud económica que tengan los contribuyentes para el financiamiento del gasto público, a esto Guatemala, Nicaragua, Honduras y España son de los Estados que lo toman como tal, en su sistema tributario, y al ser este un criterio de valoración debe de ser fundamental

para que su sistema sea eficiente, ya que no se le puede exigir a una persona que se encuentra imposibilitada para sufragar tributos. Luego se encuentra a México que este no lo menciona de forma directa, sino que establece que los tributos deben de estar creados de manera equitativa y proporcional. En cuanto a El Salvador, Costa Rica y Argentina no lo regulan en su Constitución, dejando que los tributos sean exigidos a todos de manera general, es decir sin tomar en cuenta sus posibilidades económicas

### **5.1.5 Principio de Generalidad**

En relación al principio de generalidad, se puede definir como aquel en el que todo habitante de un Estado debe de contribuir al sostenimiento del mismo, al efecto solo Honduras lo menciona como un principio tributario, mientras que las demás legislaciones, con excepción de El Salvador, lo regulan como un deber general de cada habitante. Dejando claro que dicho principio observado en el marco jurídico tributario, le es aplicable a todas las ramas del derecho, ya que se basa esencialmente en que la Ley es de observancia general. El criterio extraído de este principio es el de equidad, y específicamente la horizontal, ya que todos deben de tener los mismos derechos y obligaciones.

### **5.1.6 Principio de No Confiscación**

El principio de no confiscación es el que todo Estado debe de evitar, ya que los tributos serian confiscatorios si los mismos gravan más de lo que el contribuyente le permite aportar estarían afectando su patrimonio, a esto Guatemala, Nicaragua, Honduras y España lo regulan dentro de su marco constitucional, no así El Salvador, Costa Rica, México y Argentina. El criterio desprendido de este principio es el de equidad, ya que se estaría ante un exceso de gravamen.

### **5.1.7 Principio de Prohibición de Doble Imposición**

Este último principio que al parecer no resulta muy trascendental dentro de las legislaciones, es el de la prohibición de doble imposición o doble tributación, el cual es entendido como aquel tributo cuyo grava dos veces a un mismo sujeto en virtud de un mismo hecho generador y en un mismo periodo impositivo, con excepción de Guatemala que si lo prohíbe expresamente, y siendo este un tema abordado a nivel internacional, cabe resaltar que los impuestos que resultan ser gravados dos veces son confiscatorios y lo único que logran es frenar el desarrollo de la sociedad, toda vez que muchos pueden optar por dejar de desarrollar actividades por las cuales pueden estar gravadas más de una vez. Este principio recoge el criterio de eficiencia, ya que evitando esto se puede lograr un equilibrio en el mercado.

Las legislaciones analizadas si desarrollan varios de los principios propuestos, no obstante son pocas las cuales tienen como objetivo regularlos dentro de sus Constituciones y a ello se cita al Estado de Guatemala, que aborda todos los principios propuestos, teniendo así un sistema tributario que cuenta con los cimientos necesarios y a su vez con los criterios de eficiencia, equidad, capacidad contributiva, sencillez y flexibilidad, ya que su estructuración es creada de tal forma que el Estado pueda financiarse por medio de los tributos y permitir el desarrollo de su sociedad, para así alcanzar el muy anhelado bien común.

También resulta interesante la legislación hondureña que lista sus principios y no los tiene dispersos en su Constitución estableciendo en una sola norma, tales como los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad, equidad y que deberán de tomar en cuenta la capacidad contributiva, es decir como un criterio de valoración, también como el de equidad, que al fin y al cabo traería como resultado un sistema eficiente. Luego se encuentra Nicaragua que al igual que los dos Estados anteriores, toman como criterios de valoración el de capacidad contributiva, equidad y eficiencia.

Dentro de su marco constitucional el Estado que mejor resguarda los criterios, es España, que no solo establece que su sistema debe de estar atendido al criterio de capacidad contributiva y equidad, sino que también menciona directamente el de eficiencia.

En cuanto a El Salvador, Costa Rica, México y Argentina no tienen bien definido sus criterios, ya que sus principios no están desarrollados, no obstante Argentina al igual que Guatemala incluyen el criterio de sencillez y flexibilidad del sistema impositivo.

## **5.2 Criterios de Valoración en los Códigos Tributarios.**

Ya analizados los principios y criterios que se encuadraban dentro del marco constitucional de las legislaciones anteriores cabe ahora indagar sobre ciertos enunciados que se encuentran establecidos dentro de los códigos tributarios, y determinar si cuentan o están desarrollados en base a los criterios optados en sus Constituciones.

A ello el cuadro de cotejo propuesto abarca los enunciados siguientes: tasas, impuestos, contribuciones, interpretaciones, obligación tributaria, hecho generador, sujeto pasivo, exenciones y base imponible.

### **5.2.1 Tasas**

En cuanto a las tasas, cabe recordar que son aquellos tributos exigidos por el Estado a cambio de una contraprestación que el mismo da a sus contribuyentes, para la prestación de algún servicio público o utilización de dominio público. Esta clase de tributo resulta ser provechosa para el contribuyente ya que existe un beneficio directo, es decir atendiendo aquel principio impositivo del beneficio, que explica que el contribuyente solo debería de pagar por aquellos tributos por los cuales recibe algo a cambio. A esto El Salvador, Nicaragua, Costa Rica, Honduras



y España lo consideran como un tributo, mientras que Guatemala y México no lo toman como tal, en virtud de no regularlo. Por otro lado Argentina no da ninguna clasificación en cuanto a sus tributos por ser un Estado federal, que permite que cada provincia aplique lo que mejor le resulte. En tanto a estas no existe algún criterio que resulte ser aplicable.

### **5.2.2 Impuestos**

Los impuestos resultan ser unas de las fuentes principales del financiamiento público, entendiéndolo como aquella prestación pecuniaria en dinero en la que el poder público le exige a sus contribuyentes, establecido únicamente en ley, sin recibir algún beneficio de forma directa. Las legislaciones lo regulan de la misma forma, sin adherirle nada a su definición, salvo El Salvador que si opta por el criterio de valoración de capacidad contributiva, atendiendo que el mismo se da al momento de exteriorizar la misma, es decir que la persona debe de estar en condiciones para hacerlo, aludiendo al criterio de equidad vertical, que consiste en exigirle más aquel que pueda pagar, a esto los mismos resultan ser neutrales, ya que no pueden afectar el comportamiento de sus contribuyentes al no denotar capacidad contributiva no tiene la obligación de tributar, a esto el criterio también acogido es el de eficiencia.

### **5.2.3 Contribuciones**

Las contribuciones dentro de la doctrina pueden ser consideradas por mejoras, especiales o inclusive parafiscales, y todas estas tienen algo en común, que son tributos exigidos para la realización de alguna obra pública, en la que un grupo de personas se verán beneficiadas, es decir especiales, por mejoras cuando incrementen el valor de un bien inmueble, y parafiscales cuando solo contribuyan al financiamiento autónomo de algún órgano estatal. Esta clase de tributo también se ve respaldada por el principio del beneficio, porque se ven beneficiados un grupo de personas (contribuyentes o no), estos pueden también ser considerados

como un second best ( de segunda preferencia), y a pesar que una contribución no es un impuesto, como bien se entiende el second best, pero cabe mencionar que el Estado no se encuentra en la posibilidad de poder sufragar todas las obras públicas con los impuestos que recaba, recurriendo a defecto a dicho tributo, es decir, si los impuestos no resultan provechoso para permitirle cumplir con sus funciones, crean un de segunda preferencia, que al poner como beneficio la realización de alguna obra pública el contribuyente estará dispuesto a pagarlo. Las contribuciones en todas las legislaciones las regulan, salvo Argentina, por lo que el criterio desprendido es el de eficiencia.

#### **5.2.4 Interpretación**

La interpretación de la norma tributaria es la forma en la que se le da sentido a una norma en un caso en concreto, es decir los métodos acogidos para determinar y poder entender el precepto que el legislador plasmo en la ley. Este aspecto debe de estar contenido en todo cuerpo legal tributario, toda vez que si no se imponen límites, la administración pública puede aplicarlas a su favor. A esto Guatemala, alude que sus preceptos contenidos en el Código Tributario deben de ser interpretados en base a los principios acogidos en la Constitución, así como lo que el código imponga y las demás leyes tributarias, esto tiene lógica ya que su Constitución cuenta con todos los principios y criterios expuestos, al igual que El Salvador solo que éste admite criterios del derecho común y los demás principios del derecho tributario. En la misma línea se encuentra Costa Rica admitiendo los criterios de capacidad contributiva y eficiencia. Nicaragua por el otro lado permite que puedan ser acogidos los convenios internacionales en materia tributaria.

España al igual que Argentina establece que deben de ser interpretados desde su punto económico, admitido el criterio de valoración de economía, el cual no es acogido por otras legislaciones. Por ultimo en lo que coinciden todas las legislaciones, con excepción de México que no lo regula, y Honduras que engloba el criterio de eficiencia.

### **5.2.5 Obligación Tributaria**

La Obligación Tributaria es la relación jurídica que se da entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, que tiene por como finalidad el pago de los tributos exigidos mediante ley al momento que surja la realización del presupuesto tributario (hecho generador). En las legislaciones analizadas se pueden apreciar ciertos aspectos que incluyen dentro de su concepto a ello Guatemala menciona que el mismo tiene carácter personal, exigido de manera coercitiva y haciendo las distinciones entre el sujeto activo y pasivo, mismo parámetro sigue Costa Rica. Por otro lado El Salvador que incluye el poder que tiene el Estado de exigir los tributos de manera coercitiva al momento del surgimiento del hecho generador y la forma en que se origina tal como Nicaragua y Honduras, solo que este último menciona que la exigencia de los mismos puede darse inclusive en forma concentrada, desconcentrada y descentralizada, que la misma es atribuible al criterio de sencillez y flexibilidad, acogiendo a ello el federalismo tributario, que a pesar de que Honduras no es un Estado federal logra que este pueda delegarse facultades para su mejor recaudación, el cual forzosamente deberá tener un compromiso de principios entre las entidades que se les delegue tal facultad. Mientras que España solo menciona al sujeto activo, pasivo y su coercibilidad.

### **5.2.6 Hecho Generador**

Es el presupuesto que contempla la ley para que pueda ser exigida la obligación de pagar tributos. Tanto Guatemala como El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica lo regulan de la misma manera, que consiste en la realización del supuesto que la norma prevé y que tiene como origen la obligación tributaria, con excepción de México que solo lo define como el supuesto que se encuadra en la ley, mientras que España y Argentina no lo regulan. Dicho enunciado no cuenta con algún criterio, dejando claro que cada tributo cuenta con un hecho generado, más una definición como tal no es acogida por estos dos últimos.

### **5.2.7 Sujeto Pasivo**

Es la persona que tiene la obligación de sufragar los tributos al Estado, a esto Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica lo clasifican en contribuyente y responsable, el cual está relacionado en cuanto a los efectos económicos de los impuestos, que el contribuyente se encuadraría en la percusión del impuesto, es decir al momento que se perfecciona el hecho generador, mientras que el responsable por medio de la difusión, que es el que tiene la obligación de pagarlo al fisco. Por último se encuentra España que solo le da una calidad y es la de contribuyente, con excepción de México y Argentina que no establecen nada al respecto. Dicho enunciado no cuenta con criterio alguno.

### **5.2.8 Exenciones**

Las Exenciones son aquellas dispensas que el Estado le otorga a ciertos contribuyentes para el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir que el hecho generador se perfecciona pero no tienen el deber de pagar los tributos, este aspecto puede ser analizado a la luz de la imposición optima de los impuestos, toda vez que esta teoría alude la desgravación de ciertos impuestos, para que aquellos que si lo estén, resulten sufragados. Asimismo atiende al criterio de capacidad contributiva y equidad, que los impuestos deben de existir pero a su vez el Estado tiene la facultad de dispensarlos a todos aquellos que no puedan aportarlos, por ello Guatemala, El Salvador y Costa Rica lo categorizan como una dispensa precisamente, la cual puede ser total o parcial. Mientras que Nicaragua solo establece que estas pueden ser otorgadas por disposiciones constitucionales, convenios u otras disposiciones legales, no especificando así que se entiende por exención. Ahora España, Honduras, México y Argentina no lo regulan. Es importante mencionar que las exenciones pueden ser consideradas como el reflejo de una política tributaria deficiente, donde atiende al first best y second best, en la que si un impuesto no resulta ser efectivo se tendrá otro que a su vez pueda serlo.

### **5.8.9 Base Imponible**

Es la cuantía la cual es utilizada para determinar la cuota a pagar, y siempre que se haya configurado el hecho generador, ya que sin este último no pudiera existir. A esto solo dos Estados lo contemplan, empezando por Honduras que lo regula de la mejor forma, ya que el mismo debe atender a su realidad económica, proporcional al hecho generador y capacidad económica, el cual refleja una imposición efectiva y equitativa, donde los impuestos no deberían de perjudicar a sus contribuyentes, siendo a esto los criterios acogidos de capacidad contributiva y eficiencia. Por otro lado se encuentra El Salvador que establece que este puede ser calculado en moneda nacional y extranjera, no acogiendo criterio alguno. En cuanto a las demás legislaciones, no establecen una definición taxativa del mismo, no obstante cada tributo utiliza una base imponible, dicho elemento es imprescindible.

Dentro del presente capítulo se determinaron los criterios de valoración acogidos tanto por Guatemala como en el Derecho Comparado, por lo que fue necesario establecer como punto de partida que principios constitucionales tributarios eran acogidos por las legislaciones, y así de esa manera encuadrar cada criterio pertinente. A lo que no todos los Estados optan por establecer todos los principios constitucionales abordados, ya que cada uno de estos acoge una legislación distinta en base a las necesidades que vayan surgiendo para ellos.

En el mismo orden de ideas se realiza un análisis dentro de los códigos tributarios, estableciendo dentro de sus enunciados que criterios eran los desprendidos, determinado que existe una mayor uniformidad dentro de las legislaciones abordadas.

## CONCLUSIONES

1. El Sistema tributario es una forma lógica y ordenada en que cada Estado tiene estructura sus tributos vigentes, los cuales deben de ser creados en base a los principios de capacidad contributiva o de pago, equidad, igualdad, proporcionalidad, legalidad, no confiscación, generalidad y prohibición de doble imposición. El sistema guatemalteco resulta ser de los más completos, toda vez que dentro de su marco constitucional regula los principios antes mencionados.
2. Los criterios de valoración que acoge la legislación guatemalteca en su marco constitucional y en su código tributario responden a los siguientes: capacidad contributiva, ya que la constitución lo enmarca en el artículo 243; equidad, regulado en el artículo 239 y 243, y el de sencillez y flexibilidad en el artículo 239, y por último el de eficiencia.
3. Otro criterio de valoración que resulta ser acogido por la legislación española es el de economía, entendiéndolo como aquel que se basa en que la creación de los tributos debe de desprenderse de la misma, ya que al imponer más tributos de los que la población pueda soportar solo permitiría una deficiencia en su recaudación. Este criterio no es acogido en el marco legal de Guatemala.
4. El sistema tributario guatemalteco se ve compuesto por los impuestos, contribuciones y arbitrios, los cuales son creados exclusivamente mediante una ley, dejando a un lado las tasas, que otras legislaciones tales como El Salvador, España, Nicaragua, Costa Rica y Honduras si toman como tributos, con excepción de México que no las regula a su vez.
5. La eficiencia y sencillez en un sistema tributario deben de ser los ejes fundamentales para su correcto funcionamiento, ya que no sirve tener una

amplia gama de tributos, si estos no logran ser acogidos de la mejor forma por la población, a ello Guatemala si se le puede considerar como un Estado que cuenta con estos criterios, ya que la forma de su recaudación y los sistemas que opten para llevarlo a cabo recae sobre el fisco, optimizando así su funcionamiento, tal afirmación es recogida en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

## RECOMENDACIONES

1. Que dentro del marco constitucional se adicione el criterio de valoración de economía, para que de esta forma el Congreso de la República de Guatemala, se limite a la creación de tributos y las constantes reformas que estos sufren a lo largo de cada cambio de gobierno, atendiendo únicamente aquellos tributos que la mayor parte de la población pueda sufragar.
2. Que el Congreso de la República unifique y liste los criterios de valoración dentro del Código Tributario, a efecto de que en sus enunciados básicos se encuentren inmersos, ya que los mismos se encuentran dispersos tanto en la Constitución como en el propio código tributario.
3. Que dentro del sistema tributario se consideren como tributos a las tasas, ya que estas no se encuentran reguladas, y de esa manera evitar que las municipalidades del país las creen sin formalidad alguna, pudiendo dar al efecto seguridad jurídica al contribuyente de las mismas.



## ANEXOS

### 1. Modelos de Instrumentos

<b>Principios</b>	<b>GUATEMALA</b> Constitución Política de la República de Guatemala	<b>EL SALVADOR</b> Constitución de la República de El Salvador	<b>NICARAGUA</b> Constitución Política de la República de Nicaragua	<b>COSTA RICA</b> Constitución Política de la República de Costa Rica	<b>HONDURAS</b> Constitución Política de la República de Honduras	<b>MÉXICO</b> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	<b>ARGENTINA</b> Constitución Argentina	<b>ESPAÑA</b> Constitución Española
Capacidad Contributiva	Artículo 239	No regula	Artículo 114	No regula	Artículo 351	Artículo 31 IV)	No regula	Artículo 31
Equidad e Igualdad	Artículos 4, 239, 243	Artículos 3, 131 6)	Artículo 27	Artículo 33	Artículos 61, 351	Artículo 31 IV)	Artículos 4, 16	Artículos 14, 31, 139
Proporcionalidad	Artículo 243	No regula	Artículo 114	No regula	Artículo 351	Artículo 31 IV)	Artículo 75 2)	Artículo 31
Legalidad	Artículo 239	Artículo 231	Artículos 114, 115	Artículo 121 13)	Artículos 109, 205 35), 351	Artículo 31 IV)	Artículos 52, 75 2)	Artículo 133
No Confiscación	Artículo 243	No regula	Artículo 114	No regula	Artículo 109	No regula	No regula	Artículo 31
Generalidad	Artículo 135 d)	No regula	Artículo 24	Artículo 18	Artículo 38, 351	Artículo 31 IV)	Artículo 16	Artículo 31
Prohibición de Doble Imposición	Artículo 243	No regula	No regula	No regula	No regula	No regula	No regula	No regula

<b>Criterios Generales</b>	<b>GUATEMALA</b> Código Tributario Dto. 6-91	<b>EL SALVADOR</b> Código Tributario Dto. 230	<b>NICARAGUA</b> Código Tributario Ley No. 562	<b>COSTA RICA</b> Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley No. 4755	<b>HONDURAS</b> Código Tributario Dto. 22-97	<b>MÉXICO</b> Código Fiscal Mexicano DEF 14-03-2014	<b>ARGENTINA</b> Ley de Procedimiento Fiscales Ley No. 11,683	<b>España</b> Código Tributario Dto. Supremo No. 135-99-EF
TASAS	No regula	Artículo 14	Artículo 9	Artículo 4	Artículo 12	No regula	No regula	Norma II
IMPUESTOS	Artículo 11	Artículo 13	Artículo 9	Artículo 4	Artículo 10	Artículo 2 I)	No regula	Norma II
CONTRIBUCIONES	Artículo 13	Artículo 15	Artículo 9	Artículo 4	Artículo 11	Artículo 2 III)	No regula	Norma II
INTERPRETACIONES	Artículos 4, 5	Artículos 7 al 9	Artículo 4	Artículos 6 al 8	Artículos 6, 7	No regula	Artículos 1, 2	Norma VIII, IX
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	Artículo 14	Artículo 16	Artículo 12	Artículo 11	Artículo 13	No regula	No regula	Artículo 1
HECHO GENERADOR	Artículo 31	Artículo 58	Artículo 28	Artículo 31	Artículo 39	Artículo 6	No regula	No regula
SUJETO PASIVO	Artículo 18	Artículo 30	Artículo 16	Artículo 15	Artículo 18	No regula	No regula	Artículo 8
EXENCIONES	Artículos 62 al 65	Artículos 64 al 67	Artículo 58	Artículos 61, 62	No regula	No regula	No regula	No regula
BASE IMPONIBLE	No regula	Artículo 62	No regula	No regula	Artículo 42	No regula	No regula	No regula

## REFERENCIAS

### Referencias Bibliográficas:

1. Ahumada, Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, Tomo I, cuarta edición, Argentina, editorial Plus Ultra, 1968.
2. Albi, Emilio y otros, *Teoría de la Hacienda Pública*, España, Editorial Ariel, S.A, 1992.
3. Albi, Emilio y otros. *Economía Pública II*, España, editorial Ariel, S.A., 2000.
4. Albiñana, Cesar, *Sistema Tributario Español y Comparado*, 8va edición, España, Ediciones ICE- Marqués del Duero, 1981.
5. Altamirano, Alejandro C., *Derecho Tributario: Teoría General*, Argentina, Marcial Pons Argentina, 2012.
6. Arellano, José Pablo y Vittorio Corbo, *Tributación para el Desarrollo*, Chile, editorial CIEPLAN, 2013.
7. Balladares Saballos, Reynaldo y otros, *Análisis jurídico del Sistema Tributario, propuesta para su reforma en Nicaragua*, Nicaragua, Editorial Helios, 2009.
8. Bird, Richard M y Oliver Oldman (Comp). *La Imposición fiscal en los países en desarrollo*, traducción de: [José Meza Nieto], México, Unión tipográfica editorial Hispano Americana, 1968, primera edición en español.
9. Blacutt Mendoza, Mario, *Principios de Economía Vital*, Bolivia, 2005.
10. Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho Tributario: parte general y legislación española*, España, editorial Ariel, 1973.
11. Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Colombia, Ediciones Rosaristas, 2da edición, 1997.
12. Burato, Alfredo, *Manual de Finanzas Públicas*, Argentina, Editorial Macchi, 2015.
13. De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo II, 2da edición, Argentina, Editorial Molachino, 1971.

14. De la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ava edición, México, Editorial Porrúa, 2008.
15. De Usera, Gabriela, *Régimen Fiscal de los Beneficios de Empresas y Partícipes*, 2da edición, España, Editorial Aguilar, S.A., 1954.
16. Díaz Dubon, Carmen y Najera Flores, Lizett. *Derecho financiero I*, Guatemala, editorial Praxis División, 2003.
17. Diccionario Financiero Económico y Financiero, España, Asociación para el progreso de la Dirección, 1981, 3ra edición.
18. Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Edición Actualizada.
19. Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, Traducción de: [José Luis Ruiz Travesí], España, Editorial Bosch, 1968, 5ta edición.
20. Ehrlicher, Werner, Walter Wittman, *Impuestos Los Sistemas Impositivos*, Guatemala, Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, 1991.
21. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas Los Impuestos*, vigésima edición, México, editorial Porrúa, 1978.
22. Gamoboa M., Nuria y Barbara Trentavizi, *La Guatemala Posible: la senda del pacto fiscal*, Guatemala, editorial Hombres de Maíz, 2001.
23. García Romero, Felipe, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, España, Universidad de Cádiz, 2005.
24. García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I, Argentina, Ediciones Depalma, 1996.
25. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen I, Argentina, Depalma, 6ta edición, 1997.
26. Gómez Fernández, José Manuel, *Economía y valores humanos*, España, ediciones encuentro, 1997.
27. Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*, Tercera Edición, Argentina, Abeledo-Perrot, 1996.
28. Martín, José María y Rodríguez Use, Guillermo, *Derecho Tributario General*, Argentina, Ediciones Depalma. 1986.

29. Martín, José María, *Principios del Derecho Tributario Argentino*, Argentina, ediciones contabilidad moderna, 1978.
30. Martínez López, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, ediciones contables y administrativas, S.A., 1976.
31. Mehl, Lucien, *Elementos de ciencia fiscal*, Traducción de: [Ros, J y J.M Beicall], España, Bosch, 1964.
32. Mendoza Laguna, Yosmicel, *Concepciones Sobre el Sistema Tributario*, Cuba, Universidad de las Tunas, 2011.
33. Mochón, Francisco y Víctor Beker. *Economía Principios y Aplicaciones*, México, editorial McGraw-Hill, 2008, 4ta edición.
34. Montemayor Marín, María Cecilia y otros. *Políticas y Gestión Pública para el estudio Municipal: Óptica Académica*, México, Universidad Autónoma de Tamaulipas, 2007.
35. Musgrave, Richard A. *Teoría de la Hacienda Pública*. Traducción de: [José María Lozano Irueste, España, Editorial Aguilar, 1969.
36. Ossorio, Manuel, Derecho Financiero. *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, Datascan, S.A, 1ª edición Electrónica.
37. Porras y López, Armando, Derecho Fiscal, Sexta edición, México, Textos Universitarios S.A, 1977.
38. Queralt, Juan Martín y otros, *Derecho Tributario*, 13va edición, España, editorial Thomson-Aranzadi, 2008.
39. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, México, Editorial Oxford, 1986.
40. Saccone, Mario Augusto, *Manual de Derecho Tributario*, Argentina, Editorial La Ley, 2002.
41. Sáinz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Volumen I, España, Universidad Complutense de Madrid, 2da edición, 1982.
42. Soberón, Óscar, *ensayos de política fiscal*, México, editorial El Trimestre, 1973.
43. Soley Güell, Tomás, *Elementos de Ciencia Hacendaria*, tercera edición, Soley & Valverde editores, 1946.

44. Somers, Harold M, *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*. Traducción de: [Horacio Flores de la Peña y Marta Chávez], México, Fondo de la Cultura Económica, 4ta reimpresión.
45. Stiglitz, Joseph E. *La economía del sector público*, España, 3ra edición, Columbia University, 2000.
46. Superintendencia de Administración Tributaria, *Historia de la Tributación en Guatemala: Desde los mayas hasta la actualidad*, Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2009.
47. Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, segunda edición, Colombia, Editorial Temis, 1996.
48. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 6ta edición, Argentina, Ediciones Depalma, 1997.
49. Villegas, Héctor B., *Manual de finanzas públicas*, Argentina, Editorial Depalma, 2000.

#### **Referencias Normativas:**

1. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.
2. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario.

#### **Referencias Electrónicas:**

1. Asamblea Constituyente, Decreto 38, Constitución de la República de El Salvador, <http://www.constitution.org/cons/elsalvad.htm>, 25 de junio del 2015.
2. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Costa Rica, 1949, [http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion\\_Costa\\_Rica.pdf](http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Costa_Rica.pdf), 25 de junio del 2015.
3. Asamblea Nacional Constituyente, Decreto No. 131, Constitución Política de la República de Honduras, 1982,

- [http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion\\_de\\_Honduras.pdf](http://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_de_Honduras.pdf), 25 de junio del 2015.
4. Asamblea Nacional de la República de Nicaragua, Ley No. 562, [http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_nic\\_cod\\_trib\\_ref.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_nic_cod_trib_ref.pdf), 25 de junio del 2015.
  5. Asamblea Nacional, Constitución Política de la República de Nicaragua, 1986, [http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_nic\\_const.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_nic_const.pdf), 25 de junio del 2015.
  6. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-, Modelo de Código Tributario, <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas/145.html>, 30 de junio del 2015.
  7. Congreso Constituyente, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/cn16.pdf>, 25 de junio del 2015.
  8. Congreso General Constituyente, Constitución de la Nación Argentina, 1994, <http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>, 25 de junio del 2015.
  9. Cortes Generales, Constitución Española, 1978, <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/index.html>, 25 de junio del 2015.
  10. Dialnet, Sánchez, José y J. Gómez, El papel del Estado en las Economías Mixtas y los fundamentos, [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3142002.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3142002.pdf). consultado el 16 de junio del 2015. Pág. 7.
  11. El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, DOF 14-03-2014, Código Fiscal Mexicano, [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_070115.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_070115.pdf), 25 de junio del 2015.
  12. El Presidente de la República de España, Decreto Supremo No. 135-99-EF, Código Tributario, [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3\\_uibd.nsf/C060F08BE0E64954052578F60079C2A3/\\$FILE/DECRETO\\_SUPREMO\\_135\\_99\\_EF\\_Texto](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/C060F08BE0E64954052578F60079C2A3/$FILE/DECRETO_SUPREMO_135_99_EF_Texto)

- [%C3%9Anico Ordenado C%C3%B3digo Tributario.pdf](#), 25 de junio del 2015.
13. Franco Vargas, María Helena y Felipe Cristancho, El Federalismo Fiscal y el proceso de descentralización fiscal en Colombia, Colombia, 2011, <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/red/article/viewFile/18416/15836>, 15/06/2015.
  14. Honorable Congreso de la Nación de Argentina, Ley No. 11,683, Procedimiento Fiscales, <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>, consultado el 30 de junio del 2015.
  15. La Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, Ley No. 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Ley/Codigo%20de%20Normas%20y%20Procedimientos%20Tributarios-Ley%204755.pdf>, 25 de Junio del 2015
  16. La Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, Decreto No. 230, Código Tributario, [http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_slv\\_tributario.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_slv_tributario.pdf), 25 de junio del 2015.
  17. Poder Legislativo de Honduras, Decreto No. 22-97, Código Tributario, [http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20\(actualizada-07\).pdf](http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20(actualizada-07).pdf), 25 de junio del 2015.
  18. Porto Alberto, Universidad Nacional de la Plata, La Teoría Económica del Federalismo Fiscal y las Finanzas Federales, 2003, <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed4.pdf>, 15/06/2015.
  19. Principios Impositivos, Facultad de Economía UNAM, Marco Conceptual, México, <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>. 13/06/2015
  20. Sistema tributario Guatemalteco, centro de investigaciones económicas nacionales, 31 de mayo del 2011, [http://mejoremosguate.org/cms/content/files/diagnosticos/instituciones\\_y\\_tra](http://mejoremosguate.org/cms/content/files/diagnosticos/instituciones_y_tra)



nsparencia/Sistema\_tributario\_Guatemalteco\_05-31-2011.pdf. Consultado el 16 de junio del 2015.

21. Teijeiro, Mario, Instituto de Ética y Política Económica, 2009, <http://www.ancmyp.org.ar/user/files/04Teijeiro.pdf>, 15/06/2015.
22. Universidad Autónoma de México, Aguilar G., Jorge I, Instituto de Investigaciones Jurídicas, La Interpretación de la Ley Triburaria, México, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rap/cont/14/pr/pr4.pdf>. consultado el 14 de julio del 2015.
23. Universidad Rafael Landívar, Hernández Figueroa Raúl, Efectos Económicos del Sistema Tributario en Guatemala, Guatemala, 2002, <http://www.url.edu.gt/PortalURL/Archivos/83/Archivos/Departamento%20de%20Investigaciones%20y%20publicaciones/Articulos%20Doctrinarios/Econ%C3%B3micas/Sistema%20Tributario%20Guatemalteco.pdf>, 1 de julio del 2015.
24. Vocabulario de términos Fiscales, exceso de gravamen, <http://www.ub.edu/gidei/vocabulari/es/node/850>. Consultado el 15 de junio del 2015.
25. Vocabulario de términos fiscales, impuesto neutral, <http://www.ub.edu/gidei/vocabulari/es/node/852>. 15/06/2015.

## Otras Referencias

1. Arteaga de Morales Desireé, "La política fiscal del Estado y el desarrollo humano", *Revista Latinoamericana de Derecho Humano*, No. 73, Guatemala, mayo del 2011, PNUD.
2. López Lobarda Julio y Eduardo Sanz Arcega, EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE BENEFICIO: DE LA TEORÍA A LA REVELACIÓN DE PREFERENCIAS, Documentos de Trabajo FUNCAS, Número 707, 2013.
3. López, Salvador, "Ekonomiaz", Revista vasca de economía, Número 38, 1997.
4. Romero, Jordán, Desiderio, "Tipo medio efectivo y neutralidad impositiva", *Asturiana de Economía*, No. 26, España, 2003.