

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN EL CASO DE VENTA DE BIENES QUE FORMAN PARTE  
DEL PATRIMONIO DEL CAUSANTE PARA PAGO DE DEUDAS DE ÉSTE"

TESIS DE POSGRADO

**JOSÉ RODRIGO BARILLAS GARCÍA**

CARNET 22954-13

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JULIO DE 2015  
CAMPUS CENTRAL

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN EL CASO DE VENTA DE BIENES QUE FORMAN PARTE  
DEL PATRIMONIO DEL CAUSANTE PARA PAGO DE DEUDAS DE ÉSTE"

TESIS DE POSGRADO

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

POR  
**JOSÉ RODRIGO BARILLAS GARCÍA**

PREVIO A CONFERÍRSELE  
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JULIO DE 2015  
CAMPUS CENTRAL

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

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

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

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO  
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO  
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

**NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**  
MGTR. SILVIA MARÍA GÁNDARA BERGER DE HAERING

**TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**  
DR. SAUL AUGUSTO DONADO RODRIGUEZ  
MGTR. FLOR DE MARIA SAGASTUME LEYTAN  
MGTR. JORGE LUIS CORDOVA GUZMAN

Guatemala, 20 de febrero de 2015.

**MIEMBROS DEL CONSEJO  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN  
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

A quien corresponda:

Como asesora del trabajo de tesis del licenciado José Rodrigo Barillas García, quien cursa el programa de Maestría en Asesoría en Tributación a cargo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, he revisado el informe final del trabajo en mención. Para lo anterior, hemos tenido reuniones presenciales y no presenciales, en las cuales he hecho los comentarios y modificaciones pertinentes sobre cada uno de los capítulos.

Como se indica previamente, el maestrante ha trabajado los 4 capítulos que componen el informe final del trabajo de tesis. A lo largo del desarrollo del informe se determinó que el título aprobado inicialmente por los respetables miembros del Consejo de la Facultad a la que me dirijo debía cambiar. Dicha modificación se debe a la línea de investigación, la cual inicial en el análisis del Derecho de Propiedad, para continuar con el desarrollo de los Principios del Derecho Tributario y de la obligación tributaria; consecuentemente, se desarrollan los efectos tributarios en las formas de transmisión de bienes, incluyendo los impuestos que les afecten. Ya que el informe presta especial atención a la transmisión de dominio de bienes, que forman parte de la masa hereditaria, con el único fin de poder pagar las deudas del causante, se determinó que el título que mejor se le ajustaba es: "Determinación del Impuesto en el Caso de Venta de Bienes que Forman Parte del Patrimonio del Causante para Pago de Deudas de Éste".

Por lo ya expuesto, rindo el presente informe favorable sobre el fondo del trabajo así como sobre la modificación al título aprobado inicialmente en el punto septuagésimo del acta número 01-14 que documenta la sesión del Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, con fecha 30 de enero del año 2014, sin perjuicio de cualquier cambio de forma que pueda realizarse sobre el informe presentado. Quedo a su disposición en caso fuere necesario ampliar en cuanto a cualquier tema relacionado al informe final previamente indicado y la presente.

Atentamente,

  
**Licda. Silvia María Gándara Berger**  
E-mail: [peligan@gmail.com](mailto:peligan@gmail.com)

Guatemala, 22 de junio de 2015.

**Señores  
Consejo de la Facultad  
Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar.  
Presente.**

Señores Miembros del Consejo:

Atentamente se hace de conocimiento que por designación de ese Consejo, los suscritos evaluamos el trabajo de tesis del alumno José Rodrigo Barillas García, titulado: "Determinación del Impuesto en el Caso de Venta de Bienes que Forman Parte del Patrimonio del Causante para Pago de Deudas de Éste".

Luego de la revisión se procedió a practicar la evaluación oral el día 2 de junio de 2015, notificando ese mismo día sobre algunas adhesiones y correcciones pertinentes para aprobar el mismo. El señor Barillas García, incorporó lo requerido, además de agregar otros datos importantes que hoy forman parte del documento final.

En virtud de lo anterior, emitimos dictamen favorable al documento de tesis, con lo que el alumno deberá continuar con los trámites administrativos para su graduación para optar al grado de Magister en Asesoría en Tributación.



M.A. Jorge Luis Córdova Guzmán



M.A. Flor de María Sagastume Leytán



M.A. Saúl Augusto Donado Rodríguez



**Universidad  
Rafael Landívar**  
Tradición Jesuita en Guatemala

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**  
**No. 07612-2015**

### **Orden de Impresión**

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante JOSÉ RODRIGO BARILLAS GARCÍA, Carnet 22954-13 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07286-2015 de fecha 8 de julio de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

**"DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN EL CASO DE VENTA DE BIENES QUE FORMAN PARTE DEL PATRIMONIO DEL CAUSANTE PARA PAGO DE DEUDAS DE ÉSTE"**

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 13 días del mes de julio del año 2015.

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



## DEDICATORIA

A la Luz creadora que ilumina mi camino y me impulsa a mejorarme cada día; a esa Luz que me ha regalado a los guardianes y acompañantes de mi vida: Marlyn García Matta (mami), Alejandro José Barillas García (Ale), María José Barillas García (Nena) y María Lucila León Aragón (mamá María).

A todos aquellos que me enseñan sobre la verdad, la justicia y el amor.

Responsabilidad: “El Autor es el único responsable de los contenidos y conclusiones de la tesis.”

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene por objeto determinar el impuesto que grava la venta de bienes que forman parte del patrimonio del causante, con el fin de cumplir obligaciones pendientes al momento de la muerte de éste. La necesidad de realizar la investigación y análisis correspondiente surge de la seguridad jurídica que deben tener los acreedores, y la importancia de garantizarles el pago de los créditos a su favor.

Para efecto de lo anterior, se analizaron las disposiciones constitucionales, civiles, e impositivas relacionadas, dentro de las cuales se pudo identificar la norma que permite expresamente la disposición de bienes que forman parte del patrimonio del causante para el pago de las deudas de éste.

Derivado de dicha transmisión surge una obligación jurídico-tributaria consistente en el pago del Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto de Timbre Fiscal, según cada caso. En el supuesto que el bien que se transmita en propiedad sea inscribible en el Registro General de la Propiedad, o cualquier otro registro, éste debe verificar el cumplimiento de la obligación tributaria que corresponda.

## ÍNDICE

Introducción	
Capítulo 1: Derecho de Propiedad .....	1
1.1. Los bienes.....	1
1.2. Derecho de Propiedad.....	6
1.2.1. Facultades del derecho de propiedad .....	8
1.3. Formas de disposición de bienes.....	10
1.4. Disposición de bienes de la masa hereditaria .....	15
Capítulo 2: Principios del Derecho Tributario y la Obligación Tributaria.....	24
2.1. El tributo .....	25
2.2. Clasificación de los tributos en la legislación guatemalteca .....	27
2.3. Principios del Derecho Tributario.....	29
2.3.1. Principio de Legalidad.....	30
2.3.2. Principio de Igualdad y Generalidad.....	33
2.3.3. Principio de Justicia y Equidad.....	35
2.3.4. Principio de Capacidad Contributiva.....	36
2.3.5. Principio de No Confiscatoriedad .....	38
2.3.6. Principio de No Retroactividad en Materia Fiscal.....	39
2.4. Obligación Tributaria .....	41
2.4.1. Hecho Generador.....	43
2.4.2. Sujeto Activo.....	44
2.4.3. Sujeto Pasivo.....	45
2.4.4. Base Imponible .....	46
2.4.5. Tipo Impositivo .....	47

2.5. Determinación de la obligación tributaria .....	48
--	----

Capítulo 3: Efectos Tributarios en la Transmisión de Bienes.....50

3.1. Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones .....	50
--	----

3.1.1. Hecho Generador .....	53
------------------------------	----

3.1.2. Sujeto Pasivo.....	55
---------------------------	----

3.1.3. Base Imponible.....	57
----------------------------	----

3.1.4. Tipo Impositivo.....	58
-----------------------------	----

3.1.5. Determinación, Liquidación y Pago del Impuesto .....	58
---	----

3.2. Impuesto al Valor Agregado .....	62
---------------------------------------	----

3.2.1. Hecho Generador .....	63
------------------------------	----

3.2.2. Sujeto Pasivo .....	64
----------------------------	----

3.2.3. Base Imponible .....	65
-----------------------------	----

3.2.4. Tipo Impositivo .....	66
------------------------------	----

3.2.5. Determinación, Liquidación y Pago del Impuesto .....	66
---	----

3.3. Impuesto del Timbre Fiscal .....	69
---------------------------------------	----

3.4. Análisis Comparativo de Impuestos.....	70
---	----

Capítulo 4: Presentación, Análisis, y Discusión de Resultados .....

4.1. Presentación.....	74
------------------------	----

4.2. Análisis y Discusión de Resultados.....	75
--	----

4.2.1. Consulta Legal.....	75
----------------------------	----

4.2.2. Entrevistas.....	78
-------------------------	----

4.2.2.1. Pregunta 1.....	78
--------------------------	----

4.2.2.2. Pregunta 2.....	79
--------------------------	----

4.2.2.3.	Pregunta 3.....	80
4.2.2.4.	Pregunta 4.....	82
4.2.2.5.	Pregunta 5.....	82
4.2.2.6.	Pregunta 6.....	84
4.2.2.7.	Pregunta 7.....	85
4.2.2.8.	Pregunta 8.....	86
4.2.2.9.	Pregunta 9.....	86
4.2.2.10.	Pregunta 10.....	87
4.2.2.11.	Pregunta 11.....	88
4.2.2.12.	Pregunta 12.....	89
4.2.2.13.	Pregunta 13.....	89
4.2.2.14.	Pregunta 14.....	90
4.3.	Discusión de Resultados.....	90
4.4.	Conclusiones.....	92
4.5.	Referencias	
4.6.	Anexo I – Consulta Legal Presentada a SAT	
4.7.	Anexo II – Respuesta de SAT a Consulta Legal Presentada	
4.8.	Anexo III – Formulario de Entrevista	

## INTRODUCCIÓN

La presente tesis tuvo como objetivo principal investigar sobre qué tipo de impuesto debía ser cubierto por los herederos del causante al vender los bienes de éste para el pago de sus deudas, toda vez que en la práctica se ha determinado que una vez radicado el proceso sucesorio los herederos son acreedores de un derecho, el cual se especificará en las etapas finales del proceso sucesorio. Sin perjuicio de lo anterior, habiendo sido el causante sujeto de derechos y obligaciones resulta necesario darle cumplimiento a éstas últimas, aún después de su muerte.

Derivado de lo anterior, se presenta el problema que se analizará en el trabajo de investigación: ¿se verifica algún hecho generador cuando se dispone de bienes que forman parte del patrimonio del causante, con el fin de obtener liquidez para pagar deudas de éste? Y, si se verificase algún hecho generador, ¿quiénes son los sujetos pasivos de la obligación tributaria? y ¿cuál es la base imponible sobre la que se aplica el tipo impositivo que corresponda? Dar respuesta a dichas preguntas dará mayor certeza jurídica a las transacciones relacionadas con la situación planteada.

En ese sentido como eje de investigación, se planteó la siguiente pregunta central: ¿De qué impuesto constituye hecho generador la venta de un bien que forma parte del patrimonio del causante para pago de deudas de éste?

También ha sido necesario responder a las siguientes preguntas colaterales: ¿Cuál es el hecho generador del Impuesto de Herencias, Legados, y Donaciones? ¿Cuál es el proceso legal para la liquidación parcial del Impuesto de Herencias, Legados, y Donaciones en el caso de venta de bienes de la masa hereditaria para pago de deudas del causante? ¿Cuáles son los hechos generadores del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones? ¿Cuál es el hecho generador, relacionado con la disposición de bienes, del Impuesto al Valor Agregado? ¿Cuál es el hecho generador, relacionado con la disposición de bienes, del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolo?

Sobre las preguntas planteadas, se han verificado los hechos generadores de los diferentes impuestos indicados; especialmente se han analizado aquellos hechos generadores que surgen de la disposición de bienes, y la transmisión de los mismos. Sobre ello se ha podido comprobar que el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones surge cuando los bienes y derechos de una persona se transmitirán como consecuencia de la tramitación de un proceso sucesorio, de acuerdo con la última voluntad del causante o según lo disponga la ley. En cuanto al Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolo surgen cuando los bienes se disponen como disposición por acto entre vivos, entre otros hechos generadores que establecen las leyes respectivas.

El alcance de la investigación fue comprobar cuál es el impuesto que surge al disponer de bienes del patrimonio del causante, para el pago de deudas de éste. Se determinó que dicha acción corresponde a un acto entre vivos, y por lo tanto los impuestos que surgen son aquellos que afectan este tipo de disposiciones. Al respecto, se pudo comprobar que el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones es un impuesto que aplica a la disposición de bienes por acto de última voluntad, o de conformidad con lo que establece la legislación para la división de los bienes que una persona no haya dispuesto para el momento de su muerte.

La investigación que se realizó abarcó únicamente la legislación vigente, y que tuviese normas relacionadas con sucesiones, impuesto aplicable a las herencias, así como a los impuestos aplicables a la disposición de bienes por acto entre vivos. Así mismo, se analizaron las obligaciones y los procesos registrales de inscripción de bienes y traspasos de dominio, criterios institucionales, criterios de profesionales, y jurisprudencia guatemalteca. Todo lo anterior, desde la perspectiva de la aplicación de los diferentes principios tributarios que puedan tener relación con los impuestos indicados, y su respectivo proceso de liquidación.

Con el trabajo de investigación que se realizó se pretendía establecer si la legislación vigente es congruente con los principios de justicia, igualdad, y seguridad jurídica, entre otros. Así mismo, determinar si la administración tributaria

y entidades registrales cumplen con lo que preceptúa la ley, y actúan dentro de los límites de la misma. Según un caso en el cual se participó previamente, y de donde surgen los planteamientos del presente trabajo de investigación, el registro público a cargo de la inscripción de la transmisión del bien vendido con el fin de obtener liquidez para pagar deudas del causante, suspendió el trámite de inscripción pues a su criterio no se había pagado el impuesto correcto (Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones).

En este trabajo de investigación se planteó como aporte el determinar el impuesto que corresponde pagar cuando se disponen bienes del patrimonio del causante, para el pago de deudas de éste. De ello se cumplió con establecer que dicha acción: venta de bienes del patrimonio del causante, es un acto de disposición entre vivos por la cual se recibe una contraprestación dineraria. En esa línea, los impuestos que gravan las disposiciones onerosas de bienes y derechos, por acto entre vivos, están gravadas por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolo, según corresponda.

Para lograr los objetivos presentados, y resolver los problemas planteados, se ha dividido el presente trabajo de investigación en 4 capítulos. El primero de ellos, desarrolla el derecho de propiedad, comprendiendo dentro del mismo la clasificación principal de los bienes, las facultades que se derivan del derecho de propiedad, la forma de disposición de los bienes, así como sobre la disposición de bienes de la masa hereditaria. Con lo anterior se pretende dar un panorama general de los actos que podrían constituir hechos generadores. En el segundo capítulo se desarrollan los principios tributarios, el tributo y la obligación tributaria. Con esta información, el lector puede iniciar a identificar los principios sobre los que se basa la obligación tributaria, así como los elementos necesarios para individualizar los hechos generadores, sujetos de la obligación tributaria, y las bases y tipos imposables. Dentro del tercer capítulo se desarrolla sobre los impuestos que tienen relación con la disposición de bienes: Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolo; analizando, para cada uno de

ellos los elementos que dan surgimiento a la obligación tributaria. Finalmente, se presenta el análisis y la discusión de los resultados obtenidos de la investigación y los instrumentos utilizados para la misma.

## **Capítulo 1**

### **BIENES Y DERECHO DE PROPIEDAD**

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el artículo 3 el derecho que cada persona tiene a ser libre, dicho principio va de la mano con lo que establece el artículo 5 de la Carta Magna el cual indica que *“Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe (...)”*. Lo anterior resulta de especial importancia cuando se trata de la propiedad privada, y la disposición de la misma, puesto que cada hombre es libre de ser propietario de cualquier bien, siempre que no esté prohibido por la ley. La tenencia de bienes implica el pago de tributos, ya sea por la simple posesión de los mismos, o bien por la transmisión y adquisición de ellos por cualquier medio no prohibido por la ley.

Por lo anterior, se debe hacer un breve repaso sobre los diferentes tipos de bienes que contempla la legislación, el derecho de propiedad y las distintas formas de disposición de los bienes para luego analizar y determinar cuáles de ellas constituyen hecho generador, qué tributo les grava, y quien está obligado al pago del mismo.

Se inicia analizando los bienes susceptibles de apropiación, así como la clasificación legal de los mismos, puesto que según cada tipo de bien así podría

#### **1.1 Los bienes.**

*“Desde un punto de vista jurídico, la ley entiende por bien todo aquello que pueda ser objeto de apropiación. Este significado es distinto del económico, pues en este sentido, bien es todo aquello que pueda ser útil al hombre. Por tanto, aquellos bienes que no puedan ser objeto de apropiación, aun cuando sean útiles al hombre, no lo serán desde el punto de vista jurídico.”*<sup>1</sup> En consonancia con lo anterior, la legislación vigente establece que *“son bienes las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación, y se clasifican en inmuebles y muebles.”*<sup>2</sup> Sobre

---

<sup>1</sup> Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil. Tomo II, Bienes, Derechos Reales y Sucesiones. México. 12ª edición. Editorial Porrúa, S.A. 1980. Página 67.

<sup>2</sup> Artículo 442 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

ello, continúa indicando que *“Pueden ser objeto de apropiación todas las cosas que no estén excluidas del comercio por su naturaleza o por disposición de la ley.”*<sup>3</sup>

Los bienes son cosas que el derecho ha considerado importante regular, dada su relevancia dentro de la vida en sociedad. Por consiguiente, los bienes son objetos sobre los que recaen derechos, mismos que ejercen o hacen valer los sujetos de derechos, sean éstos personas individuales o jurídicas. Así pues, sobre los bienes recaen los derechos reales (derechos sobre las cosas) tales como: la propiedad, servidumbres, hipoteca, prenda, usufructos, etcétera.

En cuanto a los bienes se han ideado diferentes clasificaciones atendiendo a diferentes aspectos de los mismos tales como si son: corporales o incorpóreas, fungibles o no fungibles, consumibles o no consumibles, etcétera. Sin embargo, para los efectos de este trabajo de investigación, se atenderá a la clasificación clásica de los bienes y la cual adopta en primer término la legislación guatemalteca: muebles o inmuebles.

Sobre lo anterior, continúa redactando Rafael Rojina Villegas que *“La distinción en muebles e inmuebles debería partir de la naturaleza de las cosas, de tal suerte que serían muebles aquellos que pueden trasladarse de un lugar a otro, ya sea por sí mismos, como los animales, semovientes, o por efecto de una fuerza exterior. En cambio, los inmuebles serían aquellos que no pueden trasladarse de un lugar a otro; la fijeza es lo que les daría dicho carácter.”*<sup>4</sup> Sin perjuicio de lo citado, hace notar el autor que tanto la doctrina como la legislación le han dado el carácter de inmueble a bienes que sí pueden trasladarse de un lugar a otro, según el destino que tengan o por mera disposición de la ley; lo anterior lo confirma la legislación guatemalteca al considerar a bienes como los aviones o los ferrocarriles como inmuebles, a pesar de su naturaleza mueble y de poder trasladarse de un lugar a otro.

Al respecto, la legislación vigente establece que *“Son bienes inmuebles: 1°. El suelo, el subsuelo, el espacio aéreo, las minas mientras no sean extraídas, y las*

---

<sup>3</sup> Artículo 443 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>4</sup> Rojina Villegas, Rafael. *Op.cit.* Página 70.

*aguas que se encuentren en la superficie o dentro de la tierra; 2°. Los árboles y plantas mientras estén unidos a la tierra, y los frutos no cosechados; 3°. Las construcciones adheridas al suelo de manera fija y permanente; 4°. Las cañerías conductoras de agua, gas o electricidad, incorporadas al inmueble; 5° Los ferrocarriles y sus vías; las líneas telegráficas y telefónicas, y las estaciones radiotelegráficas fijas; 6° Los muelles, y los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa; y 7°. Los viveros de animales, palomares, colmenares, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos de modo permanente a la finca.”<sup>5</sup> Además, “Se consideran inmuebles para los efectos legales, los derechos reales sobre inmuebles y las acciones que los aseguran.”<sup>6</sup>*

Por otra parte, establece la legislación guatemalteca que deben considerarse como bienes muebles a “1°. Los bienes que pueden trasladarse de un lugar a otro, sin menoscabo de ellos mismos ni del inmueble donde estén colocados; 2°. Las construcciones en terreno ajeno, hechas para un fin temporal; 3°. Las fuerzas naturales susceptibles de apropiación; 4° Las acciones o cuotas y obligaciones de las sociedades accionadas, aun cuando estén constituidas para adquirir inmuebles, o para la edificación u otro comercio sobre esta clase de bienes, 5° Los derechos de crédito referente a muebles, dinero o servicios personales, y 6°. Los derechos de autor o inventor comprendidos en la propiedad literaria, artística e industrial.”<sup>7</sup>

Como se ampliará más adelante, la propiedad de un bien mueble o inmueble se transmite por acto entre vivos o como un acto de última disposición. Sin perjuicio de la forma mediante la cual se transmita un bien, para proteger el derecho de los involucrados en el negocio o acto jurídico frente a terceros la ley contempla la institución del Registro de la Propiedad. “*El Registro de la Propiedad es una institución pública que tiene por objeto la inscripción, anotación y cancelación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes*

---

<sup>5</sup> Artículo 445 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>6</sup> Artículo 446 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>7</sup> Artículo 451 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

*inmuebles y muebles identificables (...)*<sup>8</sup> Así mismo, preceptúa que “*Únicamente perjudicará a tercero lo que aparezca inscrito o anotado en el registro. Por tercero se entiende el que no ha intervenido como parte en el acto o contrato. Los títulos inscritos o anotados surtirán efectos contra tercero y aun contra los acreedores singularmente privilegiados, desde la fecha de su entrega al Registro.*”<sup>9</sup>

En el Registro de la Propiedad se inscribirán, entre otros, “1°. Los títulos que acrediten el dominio de los inmuebles y de los derechos reales impuestos sobre los mismos; 2°. Los títulos traslativos de dominio de los inmuebles y en los que se constituyan, reconozcan, modifiquen o extingan (...) cualesquiera otros derechos reales sobre inmuebles (...) 13°. Los edificios que se construyan en predio ajeno con el consentimiento del propietario; los ingenios, grandes beneficios, desmontadoras y maquinaria agrícola o industrial que constituyan unidad económica independiente del fundo en que estén instaladas. 14°. Los vehículos automotores y demás muebles fácilmente identificables por los números y modelos de fabricación.”<sup>10</sup> Adicionalmente, estipula la legislación que “*La inscripción en el Registro puede pedirse por cualquier persona que tenga interés en asegurar el derecho que se deba inscribir. Los registradores harán toda inscripción, anotación o cancelación, dentro del término de ocho días, contado desde la fecha de recepción del documento.*”<sup>11</sup>; y, “*Si el documento presentado no fuere inscribible o careciere de los requisitos legales necesarios, el registrador lo hará constar (...) en el propio documento (...) expresando (...) la ley en que se funda para suspender o denegar la inscripción.*”<sup>12</sup>

Es de relevancia citar los artículos anteriores dado que es parte del ejercicio del derecho de propiedad el solicitar al Registrador de la Propiedad que corresponda la anotación de la adquisición de un bien, siempre que dicha transmisión se haya hecho con base en lo que la legislación estipule y se hayan cumplido con las diferentes obligaciones que una transmisión conlleve.

---

<sup>8</sup> Artículo 1124 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>9</sup> Artículo 1148 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>10</sup> Artículo 1125 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>11</sup> Artículo 1127 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>12</sup> Artículo 1128 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

Sobre lo anterior, se recalca que el Registro General de la Propiedad no es el ente administrativo que tiene a su cargo la determinación de un impuesto y el monto a pagar; sin embargo, sí se encuentra sujeto a las siguientes normas establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, respectivamente: *“Los Registros Públicos están obligados a exigir la presentación del documento en que conste el pago del impuesto establecido en esta Ley, cuando corresponda, y el Registro General de la Propiedad, además de la obligación anterior, debe exigir la presentación del recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, requisito sin el cual no se efectuarán las inscripciones, anotaciones u operaciones en los mismos, en tanto no se subsane.”*<sup>13</sup>, y *“Los registradores de la Propiedad Inmueble sólo podrán inscribir aquellos bienes y derechos reales que figuren en el inventario o detalle del activo y pasivo que las autoridades fiscales hayan tenido a la vista para la liquidación y pago del impuesto. Para este efecto las oficinas liquidadoras enviarán una nota a los registradores de la Propiedad Inmueble indicando los bienes y derechos reales que pueden inscribirse o cancelarse.”*<sup>14</sup>

El analizar la clasificación principal de los bienes, dentro de la legislación guatemalteca, así como la extensión de las facultades de los registros, es iniciar a comprender las bases que dan surgimiento a los hechos generadores que se analizarán dentro del presente trabajo de investigación. Adicionalmente, según el tipo de bien, y su valor registral, se puede determinar con mayor facilidad los demás elementos de la obligación tributaria, tal y como se analizará posteriormente.

---

<sup>13</sup> Artículo 57 “A” del Impuesto al Valor Agregado, decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas.

<sup>14</sup> Artículo 63 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, decreto 431 del Congreso de la República y sus reformas.

## 1.2 Derecho de Propiedad.

La doctora María Luisa Beltranena de Padilla indica que: *“La palabra derecho proviene del latín directos: lo que va en línea recta a su término o destino. Este vocablo (di-rectus) contiene la raíz dik, común a las lenguas, griega y latina, que tiene el sentido de mostrar, indicar o dirigir. Directos es participio pasivo de dirigere, enderezar, alinear, dirigir, regir; y, como se observa, conforme su etimología el Derecho es una regla de conducta social.”*<sup>15</sup> En tal sentido, el derecho de propiedad rige todo aquello que puede pertenecerle a alguien, por lo tanto como regla de conducta social, y dada la importancia que tiene dicho derecho para la humanidad y la sociedad guatemalteca, en específico, así como la protección que al mismo le otorgan las legislaciones extranjeras y los convenios en materia de derechos humanos, en el año 1985 la Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala incluyó el artículo 39 en la Constitución Política de la República mediante el cual *“Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. **Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo a la ley.** El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.”* (el resaltado no es parte del texto original).

El derecho de propiedad se encuentra sumamente ligado con el principio de libertad de acción y de igualdad, puesto que cualquier persona que tenga el medio económico suficiente puede tener la opción de ser propietaria de determinado bien; así mismo, una vez sea propietaria puede disponer de sus bienes como mejor le convenga, siempre y cuando se haga dentro del marco legal. La relevancia de la protección al derecho de propiedad se pone de manifiesto en el artículo 41 de la Carta Magna, el cual establece que *“Por causa de actividad o*

---

<sup>15</sup> Beltranena de Padilla, María Luisa. Lecciones de Derecho Civil (Personas y Familia). IUS Ediciones. 5ª Edición. Guatemala. 2008. Pág. 5.

*delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”<sup>16</sup>*

En concordancia con lo establecido en la Constitución, el Código Civil de Guatemala contiene la regulación específica y general sobre el derecho de propiedad, el cual se reconoce como un derecho real. Al respecto, Alfonso Brañas indica que *“En los derechos reales, el titular tiene una relación y poder jurídico inmediato sobre la cosa. En el derecho personal, la relación jurídica está referida a otra persona. Así, por ejemplo, el derecho de propiedad sobre un bien inmueble, se concibe directamente sobre el mismo. En cambio, si una persona adeuda a otra una determinada cantidad de dinero, la relación jurídica se entiende existente de persona a persona. Debe tenerse presente, en todo caso, que el derecho, o, en otras palabras, la relación jurídica que deviene por el surgimiento de un derecho, sólo existe de persona a persona. En los derechos reales se hace énfasis en la cosa, para resaltar el poder o facultad sobre la misma. En los derechos personales se hace énfasis en la relación jurídica.”<sup>17</sup>*

Por su parte, Luis Guillermo Velásquez Jaramillo indica que *“En el derecho personal, el sujeto activo se denomina acreedor, y el pasivo, deudor; en el derecho real, el sujeto activo es el titular conocido con el nombre del respectivo derecho (...) hay además, un sujeto pasivo universal, integrado por todas las personas obligadas a respetar el ejercicio del mismo. Esa obligación pasiva universal no hace parte del patrimonio del acreedor como activo, y aunque no es valorable*

---

<sup>16</sup> De igual forma, se puede ver la protección a la propiedad privada en el resto del artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece literalmente: *“Expropiación. En casos concretos, la propiedad privada podrá ser expropiada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público debidamente comprobadas. La expropiación deberá sujetarse a los procedimientos señala dos por la ley, y el bien afectado se justipreciará por expertos tomando como base su valor actual. La indemnización deberá ser previa y en moneda efectiva de curso legal, a menos que con el interesado se convenga en otra forma de compensación. Sólo en caso de guerra, calamidad pública o grave perturbación de la paz puede ocuparse o intervenirse la propiedad, o expropiarse sin previa indemnización, pero ésta deberá hacerse inmediatamente después que haya cesado la emergencia. La ley establecerá las normas a seguirse con la propiedad enemiga. La forma de pago de las indemnizaciones por expropiación de tierras ociosas será fijado por la ley. En ningún caso el término para hacer efectivo dicho pago podrá exceder de diez años.”*

<sup>17</sup> Brañas, Alfonso. Manual de Derecho Civil. Guatemala. 7ª Edición. Editorial Estudiantil Fenix. 2008. Pág. 318.

*económicamente.”*<sup>18</sup> De igual forma, con relación al ámbito del derecho de propiedad, los autores Mazeud, indican que *“Por implicar el derecho de propiedad un poder sobre una cosa, su objeto es necesariamente una cosa; es decir, un objeto corporal, material. No obstante, por admitirse que un crédito se incorpora al título al portador donde consta, el derecho de propiedad tiene por objeto el crédito al mismo tiempo que el título.”*<sup>19</sup>

Es entonces el ejercicio del derecho de propiedad el que permite que una persona posea un bien, mueble o inmueble, lo utilice de la forma lícita que mejor le convenga a sus intereses, y lo transmita mediante alguno de los medios que establece la ley. Lo anterior implica que existen diferentes facultades inherentes al derecho de propiedad, y que puede ejercer únicamente la persona que tiene el derecho legítimo para ello, es decir: el propietario o el poseedor, teniendo este último determinadas limitaciones para el ejercicio de ciertas facultades.

### **1.2.1 Facultades del Derecho de Propiedad.**

Según la legislación guatemalteca *“La propiedad es el derecho de gozar y disponer de los bienes dentro de los límites y con la observancia de las obligaciones que establecen las leyes.”*<sup>20</sup> Dicho derecho únicamente puede ser atribuible a los particulares, ya que el Código Civil hace la siguiente diferenciación *“Los bienes son del **dominio** del poder público o de **propiedad** de los particulares.”*<sup>21</sup> (el resaltado no forma parte del texto original). Continúa indicando la normativa vigente que *“Son bienes de propiedad privada los de las personas individuales o jurídicas que tienen a título legal.”*<sup>22</sup> Todo lo anterior tiene total congruencia con la protección constitucional del derecho de propiedad, puesto que

---

<sup>18</sup> Velásquez Jaramillo, Luis Guillermo. Bienes. Colombia. 10ª Edición. Librería Jurídica Comlibros. 2006. Pág. 103.

<sup>19</sup> Mazeud, Jean; Henri Mazeud, León Mazeud. Lecciones de Derecho Civil, Parte Segunda Volumen IV. Traducción de Luis Alcalá-Zamora y Castillo. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires, Argentina. 1969. Pág. 80.

<sup>20</sup> Artículo 464 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>21</sup> Artículo 456 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>22</sup> Artículo 460 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

éste no puede protegerse si no ha sido ejercitado y transmitido de una forma legalmente establecida.

Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón indican, con relación derecho de propiedad y las facultades que de él se derivan, que *“se considera legítima y por todos deseada (con más o menos matices) una intervención del Estado en el recinto de las facultades del propietario que las codificaciones del siglo XXI respetaban al máximo, una intervención que las dirija y encauce en beneficio de la colectividad... el propietario tiene las facultades de goce y disposición más amplias sobre el objeto, pero eso será muy poco si no se dice hasta dónde pueden llegar aquéllas o en qué se sustancian.”*<sup>23</sup>

Como se indicó previamente, la propiedad implica el derecho de gozar y el derecho de disponer. La doctrina suele indicar que el derecho de propiedad también comprende el derecho de uso; sin embargo, éste suele considerarse incluido dentro del derecho o facultad de goce. Sobre el derecho de uso, Edgardo Peniche López indica que *“(...) es el que tiene una persona para percibir los frutos de una cosa ajena, los que basten a las necesidades del usuario y de su familia, aunque ésta aumente.”*<sup>24</sup>

Respecto a la facultad – o derecho - de goce, la doctrina ha establecido que *“los derechos reales de goce constituyen en la clasificación moderna de los derechos reales una rama de la misma, que en la clasificación antigua era denominada derechos reales sobre cosa ajena. Los derechos reales de goce, el nombre lo expresa, son aquellos constituidos sobre bienes, por lo general inmuebles, para que goce de su uso, parcial o totalmente, persona distinta del propietario.”*<sup>25</sup> Sin embargo, la facultad de goce la ostenta en primer término el propietario, quien también puede usar, parcial o totalmente, el bien, a menos que haya delegado dicha facultad.

---

<sup>23</sup> Díez-Picazo, Luis; Antonio Gullón. Sistema de Derecho Civil. Volumen III, Derecho de Cosas y Derecho Inmobiliario Registral. Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.). 7ª Edición, 4ª reimpresión. Madrid, España. 2004. Pág. 140.

<sup>24</sup> Peniche López, Edgardo. Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil. México. 8ª Edición. Editorial Porrúa, S.A. 1972. Pág. 169.

<sup>25</sup> Brañas, Alfonso. *Op.cit.* Pág. 351.

En cuanto a la facultad – o derecho – de disposición inherente al derecho de propiedad, Carlos Lasarte indica que esta *“es un componente más del derecho subjetivo que, en términos económicos, manifiesta que el significado fundamental de la propiedad es su valor de cambio en una economía de mercado (...), permitiendo al propietario intercambiar sus bienes o algunas de las facultades que sobre ellos recaen por otros bienes o, en definitiva por una determinada masa dineraria (...) Podría incluso afirmarse que la facultad de disposición es precisamente la garantía de libre decisión económica del propietario, que podrá seguir siéndolo o dejar de serlo a su libre albedrío, en atención a la valoración personal de las condiciones económicas en que se encuentre.”*<sup>26</sup>

Dentro del presente trabajo de investigación, cabe desarrollar las facultades inherentes a la propiedad dado que la transmisión de bienes del causante implica: la existencia de bienes, la propiedad que sobre dichos bienes recae y el ejercicio de la facultad de disposición, todo ello con relación a un sujeto de derecho. Continuando con la particularidad del caso expuesto en el presente trabajo, es decir que los bienes que se transmiten son propiedad de una persona que ya no puede ejercer sus derechos por carecer de vida, es de suma relevancia establecer quiénes pueden ejercer las facultades inherentes al derecho de propiedad, y de qué forma pueden hacerlo.

### **1.3 Formas de disposición de los bienes.**

Como ya se ha indicado, la disposición de un bien debe hacerse por los medios legalmente establecidos. Una persona puede disponer de sus bienes por acto entre vivos, o por causa de muerte. Por acto entre vivos debe entenderse todo aquel negocio en el que tanto el propietario como el adquirente se encuentran aún con vida al momento de la transmisión de la propiedad. La compraventa, la donación entre vivos, una aportación de bienes a una persona jurídica, la permuta,

---

<sup>26</sup> Lasarte, Carlos. Propiedad y derechos reales de goce. Principios de Derecho Civil IV. Madrid, España. 7ª Edición. Editorial Marcial Pons. 2007. Pág. 73.

entre otros, son considerados como actos entre vivos. Se deben entender como tal puesto que es necesario que exista una manifestación expresa de la voluntad al momento de celebrar el acuerdo, tanto de quien transfiere su derecho de propiedad así como de quien lo recibe.

Dentro de los negocios jurídicos mencionados, se desarrolla por ejemplo: la compraventa, como medio para disponer de un bien. El Código Civil establece que *“por el contrato de compraventa, el vendedor transfiere la propiedad de una cosa y se compromete a entregarla y el comprador se obliga a pagar el precio en dinero.”*<sup>27</sup> Al respecto, indica Ernesto Viteri que *“Sin mayor dificultad surgen las características de la compraventa en Guatemala: a) que es un contrato traslativo de dominio; b) que del contrato nace la obligación del vendedor es entregar la cosa; y c) que del contrato también surge la obligación del comprador es pagar el precio. Nuestro Código Civil sigue así, en forma absoluta, la corriente que da a la compraventa un efecto real (traslativa de dominio).”*<sup>28</sup>

Por su parte, para la disposición por causa de muerte si bien podría necesitarse de la manifestación de voluntad por parte del propietario, más importante aún es el acaecimiento del hecho futuro consistente en la muerte. La voluntad del propietario no es requisito indispensable para que exista una transmisión de propiedad por causa de muerte, porque la ley puede suplir esa voluntad en su ausencia. El Código Civil de Guatemala establece que *“La sucesión por causa de muerte se realiza por la voluntad de la persona, manifestada en testamento y, a falta de éste, por disposición de la ley. La primera se llama testamentaria y la segunda, intestada, comprendiendo en uno y otro caso, todos los bienes, derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte.”*<sup>29</sup>

Indica Alfonso Brañas que: *“Desde el derecho antiguo, se admitió que las relaciones jurídicas no personalísimas puedan transmitirse a otra u otras personas. Se creó, así, la relación de causahabiente (persona fallecida) y sucesor (heredero o legatario); a fin de mantener vigentes las relaciones*

---

<sup>27</sup> Artículo 1790 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>28</sup> Viteri Echeverría, Ernesto R. Los Contratos en el Derecho Civil Guatemalteco (Parte Especial). Guatemala. 2ª Edición Actualizada. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2005. Pág. 121.

<sup>29</sup> Artículo 917 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

*jurídicopatrimoniales del primero, y poder ejercitarse, con posterioridad a su muerte, sus derechos, y cumplirse oportunamente sus obligaciones. “Esta sucesión jurídica mortis causa, da nombre a esta parte del Derecho privado, que a veces se denomina “Derecho sucesorio”, más brevemente o “Derecho de sucesión por causa de muerte”, prefiriéndose por otros la denominación de “Derecho hereditario”, que hace referencia a una de las formas de operarse la sucesión mortis causa, la sucesión a título universal o de herencia (...).”<sup>30</sup>*

De conformidad con lo previamente indicado, *“Toda persona capaz civilmente puede disponer de sus bienes por medio de testamento a favor de cualquiera que no tenga incapacidad o prohibición legal para heredar (...).”<sup>31</sup>*. A ello se refiere nuestra legislación indicando que *“El testamento es un acto puramente personal y de carácter revocable, por el cual una persona dispone del todo o de parte de sus bienes, para después de su muerte.”<sup>32</sup>*

Hasta ahora se ha analizado la facultad de disposición del derecho de propiedad. Dicha disposición conlleva, además de lo ya indicado, obligaciones tributarias que surgen por la transferencia de bienes de un patrimonio a otro. Así como existe una diferencia entre la transmisión de dominio por acto entre vivos y la transmisión por causa de muerte, también existe una diferencia en el tratamiento que se le da a las obligaciones tributarias relacionadas a cada una de las formas de disposición. Sin embargo, en algo coinciden dichas obligaciones y ello es en el pago de tributos específicos según el caso.

En cuanto a las obligaciones tributarias que surgen de la transferencia de propiedad por acto entre vivos se debe atender al negocio jurídico en particular: venta, permuta, transacción, adjudicación, donación, etcétera. En términos generales los tributos que gravan dichos actos son el Impuesto de Timbres Fiscales (en adelante también denominado como ITF) y el Impuesto al Valor Agregado (en adelante también denominado como IVA), según corresponda. Al respecto la Ley que regula este último indica que *“el impuesto es generado por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre*

---

<sup>30</sup> Brañas, Alfonso. *Op.cit.* Pág. 391.

<sup>31</sup> Artículo 934 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>32</sup> Artículo 935 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

ellos. (...) 8) *La primera venta o permuta de bienes.* 9) *La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.* (...)”<sup>33</sup> Para una mejor comprensión, se debe atender a las definiciones contenidas en el artículo 2 del mismo cuerpo legal, el cual establece en el apartado respectivo que “(...) *se entenderá: 1) **Por venta: todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.***”<sup>34</sup> (el resaltado no forma parte del texto original). Posteriormente se ampliará con mayor detenimiento sobre estos impuestos; sin embargo, de forma ejemplificativa, se han transcrito dos normas que claramente establecen el hecho generador que da surgimiento a la obligación del pago del IVA, dicho hecho generador no puede ser realizado por una persona que carezca de vida, puesto que para disponer de forma onerosa de un bien se debe poder actuar dentro del derecho.

Por su parte, la disposición de bienes (y del derecho de propiedad) por causa de muerte se encuentra afecta al pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, según lo que más adelante se desarrollará. Se debe entender que, durante la vida de una persona, su patrimonio está compuesto por los derechos y obligaciones que ésta haya adquirido y que sean susceptibles de valoración económica. En consecuencia, al momento de su muerte dicho patrimonio de cierta forma se congela, no pudiendo adquirir más obligaciones y derechos que los que ya contiene, y se traspasa completamente a una o varias personas mediante los procesos que establece la ley y previo al pago del impuesto ya referido.

Para comprender de mejor forma lo indicado hasta ahora, y las referencias que con posterioridad se hagan sobre el patrimonio de una persona, y especialmente del causante, se requiere dar sobre ello una definición. Al respecto, la doctrina ha considerado que “*puede empezarse a vislumbrar la noción de patrimonio como un conjunto de derechos y situaciones jurídicas, valubles en dinero, que disfruta su*

---

<sup>33</sup> Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas.

<sup>34</sup> Artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas.

*titular y que, salvo en la parte que garantiza la subsistencia de éste, se ponen también al servicio de quienes entran en relación jurídica con él (...) Una primera aproximación a lo que por patrimonio deba entenderse es la que se hace a partir de la esfera jurídica del individuo, y de la dimensión pecuniaria como nota indiscutida. Cabe, al menos, afirmar que el patrimonio es una parte de la esfera jurídica del sujeto, y, más en concreto, el completo de relaciones jurídicas valuables en dinero que pertenecen a una persona.*<sup>35</sup>

La definición vertida tendrá relevancia a lo largo del presente trabajo de investigación, dada la diferencia que radica entre el patrimonio de un causante y la masa hereditaria la cual, como se verá más adelante, se refiere al conjunto de bienes que resultan de la realización de la liquidación del impuesto correspondiente. Dicha masa hereditaria, posteriormente, se repartirá según corresponda a los herederos o legatarios.

Como bien desarrolla Jacinto Gil Rodríguez, *“Cuando el titular de un patrimonio desaparece, sentimos la tentación de pensar que dicho patrimonio se transmite a sus sucesores. La imagen de la transmisión instantánea y global proporciona efectivamente una explicación concisa del fenómeno sucesorio, pero facilita el equívoco de la subsistencia del patrimonio más allá de las personas (físicas o jurídicas) en consideración a las cuales se mantuvo el conjunto. Si el fenómeno se analiza con calma, convendrá precisar que ni siguiera mortis causa el patrimonio como tal pasa de un titular a otro. Lo que hay en realidad es una desintegración atemperada por la propia ley, en aras a la seguridad jurídica y a los intereses de terceros. Por eso, se da una depuración instantánea del conjunto respecto de aquellas relaciones jurídicas aun patrimoniales insusceptibles de superar la vida del causante (...) Sólo el nuevo protagonista, al que la ley autoriza a impermiabilizar su propio patrimonio en tanto se destila el eventual remanente de aquel otro conjunto... Con motivo de la desaparición del titular del patrimonio, según acabamos de ver, el ordenamiento se ocupa únicamente de mantener la ultraactividad del concepto mientras los terceros hacen efectivos sus derechos*

---

<sup>35</sup> Puig I Ferriol, Lluís, *et. al.* Manual de Derecho Civil. Tomo I, Introducción y Derecho de la Persona. España. 3ª Edición. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2001. Pág. 514.

*intra vires hereditatis, y no tiene inconveniente en autorizar la pulverización inmediata de aquél tan pronto como quede comprometido en las responsabilidades del difunto el patrimonio de sus causahabientes.*<sup>36</sup>

#### **1.4 Disposición de bienes de la masa hereditaria.**

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define a causante como la *“persona de quien proviene el derecho que alguien tiene.”*<sup>37</sup> La legislación guatemalteca no define lo que se debe entender por causante, sin embargo a lo largo de la normativa se entiende que se determina como tal a la persona que ha fallecido y cuyos bienes se deben transmitir a otra persona. Es importante especificar lo anterior, para poder hacer una separación entre las obligaciones fiscales que pudieren surgir de la transmisión de cualquier derecho o bien que haya pertenecido a quien falleció.

En el supuesto en que el patrimonio del causante esté únicamente compuesto por derechos, es decir activos, la legislación es clara y no deja lugar a dudas en cuanto al impuesto que corresponde pagar, siendo este el contenido en la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, ya que la única acción que podría causar el acaecimiento de la muerte es la transmisión de dichos activos a quien el causante haya dispuesto, o a quien la ley lo determine en ausencia de la manifestación de última voluntad del causante. Así mismo, resulta clara la forma en que se debe proceder cuando existen obligaciones pendientes de cumplimiento por parte del causante, y dentro del patrimonio de este hay dinero suficiente para el pago de aquellas. En estos casos, luego del pago de los pasivos, se pueden determinar los activos que se dividirán entre los herederos y en consecuencia se tendrá una base sobre la cual calcular el impuesto correspondiente.

Adicionalmente a los casos previamente indicados, podría presentarse la situación en que *“Si no hubiere en la herencia dinero bastante para hacer los pagos de las deudas y de los legados, promoverán los albaceas la venta de los bienes muebles,*

---

<sup>36</sup> *Ibid.* Pág. 518.

<sup>37</sup> (<http://buscon.rae.es/drae/srv/search?val=causante> consultada el 30 de agosto de 2014).

*y no alcanzando éstos, la de los inmuebles, procediendo en ambos casos con intervención de los herederos. Si los herederos fueren menores o incapaces, no se procederá sin la intervención judicial.”<sup>38</sup>*

La disposición legal transcrita contempla de antemano el caso en que a la muerte del causante quedaren obligaciones pendientes de cumplimiento, deudas que se convierten inmediatamente en exigibles. Así mismo, estima la norma citada que de existir deudas exigibles a cargo del causante, deben ser pagadas con el dinero de la herencia; es decir, deben extinguirse con los activos que formen parte del patrimonio del causante. Continúa estipulando la legislación que si el dinero, que forme parte del patrimonio del causante, no fuere suficiente para pagar las deudas de éste se venderán los bienes del causante. Se entiende con ello que al mencionar dinero, hace referencia al “*medio de cambio de curso legal*”<sup>39</sup>; con lo anterior se deduce que es necesario contar con dinero en efectivo para realizar el pago de las deudas del causante, y para obtenerlo se iniciará con la venta de los bienes muebles, y luego los inmuebles que hubiere. Para ello es el albacea quien procede con la venta de los bienes, siempre con intervención de los herederos.

Sobre la figura del albacea indica el autor Calixto Valverde que “*Los albaceas, cabezaleros, testamentarios o ejecutores testamentarios, son las personas designadas por los testadores para asegurar la ejecución y cumplimiento de lo ordenado por éstos. Puede ocurrir, y sucede con frecuencia, que los herederos y legatarios universales sean los encargados de llevar a la práctica las últimas voluntades de los testadores que les designaron como sucesores; pero ante el temor de que los herederos sean negligentes en la ejecución de lo ordenado en el testamento, los testadores designan personas a quienes encargan la realización y cumplimiento de su voluntad.*”<sup>40</sup>

Podría considerarse que el artículo 1052 del Código Civil, transcrito previamente, no es acorde a lo estipulado por la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados

---

<sup>38</sup> Artículo 1052 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>39</sup> Diccionario de la Real Academia Española. <http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=mgKkJu8AhDXX2CyCb4Ns>. Sitio consultado el 7 de enero de 2015.

<sup>40</sup> Valverde y Valverde, Calixto. Tratado de Derecho Civil Español; Tomo V.-Parte Especial Derecho de Sucesión “Mortis Causa”. Talleres Tipográficos “Cuesta”. 4ª Edición. Valladolid, España. 1939. Pág. 346.

y Donaciones al prohibir “(...) a los herederos, legatarios, albaceas o administradores de la herencia, enajenar o gravar en cualquier forma bienes del caudal hereditario, sin que hayan satisfecho totalmente los impuestos (...)”<sup>41</sup>, estableciendo además de la prohibición una sanción pecuniaria consistente en multa de Q.20.00 a Q.500.00 por el incumplimiento. Si bien la norma no es clara en cuanto a qué impuestos se refiere, debe entenderse que se trata de los impuestos que la ley que la contiene regula; es decir, impuestos sobre las herencias, los legados y las donaciones. Se debe notar que la norma transcrita prohíbe que se enajenen o graven los bienes del caudal hereditario, mismo que como se analizará posteriormente no corresponde exactamente a los bienes que forman parte del patrimonio del causante al momento de la muerte de éste.

Adicionalmente, como ya se indicó previamente *“Los registradores de la Propiedad Inmueble sólo podrán inscribir aquellos bienes y derechos reales que figuren en el inventario o detalle del activo y pasivo que las autoridades fiscales hayan tenido a la vista para la liquidación y pago del impuesto. Para este efecto las oficinas liquidadoras enviarán una nota a los registradores de la Propiedad Inmueble indicando los bienes y derechos reales que pueden inscribirse o cancelarse. Si se contraviniera esta disposición los registradores serán responsables mancomunada y solidariamente con las personas obligadas al pago del impuesto que se dejare de percibir y de las multas que se causen.”*<sup>42</sup>

En este caso se está frente a normas contenidas en diferentes cuerpos legales, emitidos en diferente época. Al respecto, se debe atender en primer término a lo que indica el Código Civil sobre que *“Los conflictos en la aplicación de preceptos contradictorios entre lo dispuesto en leyes anteriores y lo acordado en este Código, se resolverá de conformidad con lo que establece la ley Constitutiva del Organismo Judicial (...)”*<sup>43</sup> En segundo término la Ley del Organismo Judicial preceptúa que *“Las leyes se derogan por leyes posteriores: (...) b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las*

---

<sup>41</sup> Artículo 63 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, decreto 431 del Congreso de la República y sus reformas.

<sup>42</sup> Artículo 64 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, decreto 431 del Congreso de la República y sus reformas.

<sup>43</sup> Artículo 123 del Código Civil, decreto ley 106 y sus reformas.

*precedentes (...)*<sup>44</sup>, así como que *“Las disposiciones especiales de las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes.”*<sup>45</sup> En el presente caso el Código Civil es el conjunto de normas especiales que regulan a la persona, los bienes, los derechos reales, y las obligaciones y derechos que puede ejercer la persona con relación a sus bienes; por su parte, la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones es una ley específica de materia tributaria que regula los elementos del impuesto relacionado a las Herencias, Legados y Donaciones por causa de muerte.

Dada la exposición de las normas citadas, queda únicamente por indicar que la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones entró en vigencia el 5 de febrero del año 1948, y el Código Civil entró en vigencia el 1 de julio de 1964. Dicho lo anterior, se debe comprender que el artículo 62 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones se encuentra actualmente derogado de forma parcial, cuando se pretenda aplicar a la transmisión de bienes que forman parte del patrimonio del causante, siempre que el objeto de la venta sea el pago de deudas de éste. En dicho caso, como se verá más adelante, se tendrán que pagar los impuestos que corresponda según se cumplan con los elementos del tributo respectivo.

Se hace la aclaración que la disposición de bienes del patrimonio del causante no implica que los herederos puedan hacerlo en beneficio propio. Por ello, la legislación contempla que *“cada heredero puede disponer del derecho que tiene en la masa hereditaria, pero no puede disponer de las cosas que forman la sucesión.”*<sup>46</sup>

En el supuesto contenido en el artículo 1052 del Código Civil<sup>47</sup> claramente existiría la disposición de bienes que forman parte del patrimonio del causante, cuya

---

<sup>44</sup> Artículo 8 de la Ley del Organismo Judicial, decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas.

<sup>45</sup> Artículo 13 de la Ley del Organismo Judicial, decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas.

<sup>46</sup> Artículo 922 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>47</sup> El artículo indicado establece que: *“Si no hubiere en la herencia dinero bastante para hacer los pagos de las deudas y de los legados, promoverán los albaceas la venta de los bienes muebles, y no alcanzando éstos, la de los inmuebles, procediendo en ambos casos con intervención de los*

propiedad sería adquirida por una persona que no ostente la calidad de heredero. Así mismo, la propiedad del bien en cuestión no se obtendría como consecuencia de haber radicado y finalizado la tramitación de un proceso sucesorio, sino por la celebración de un negocio jurídico cuyos derechos y obligaciones corresponden a un acto entre vivos: la venta, como lo indica expresamente la norma en cuestión. Resulta necesario hacer la aclaración que si bien se está haciendo referencia al patrimonio de una persona fallecida, en el supuesto presentado quien dispone de los bienes para pago de los pasivos son aquellos encargados de la correcta distribución de dicho patrimonio (albaceas), con intervención de aquellos que ya tienen un derecho adquirido, aunque aún no determinado aún en cuanto al objeto (herederos).

Sobre lo anterior se refiere Rafael Rojina Villegas al establecer que “(...) *todo el activo hereditario queda destinado preferentemente a cubrir el pasivo de la sucesión, de tal manera que los herederos deberán pagar a beneficio del inventario el importe de las obligaciones a cargo de la herencia (...) el albacea puede proceder de acuerdo con los herederos a la venta de los bienes hereditarios para hacer el pago de las deudas mortuorias y de los créditos a cargo de la sucesión; que en el caso de que no se pusieren de acuerdo todos los herederos, la venta podrá llevarse a cabo con autorización judicial. En uno y en otro caso el producto obtenido debe quedar afectado al pago primero de las deudas mortuorias y, después, de las deudas hereditarias en general.*”<sup>48</sup>

Según lo que se ha expuesto, pareciera que confluyen las dos formas de disponer de bienes indicadas previamente. En consecuencia, surgen las siguientes preguntas: ¿A qué tributo está afecta la transmisión de propiedad de un bien que forma parte del patrimonio del causante, con el fin de pagar deudas de éste?, ¿Deben los herederos cumplir con la obligación de pago del tributo que corresponda? O, por el contrario, ¿debe el adquirente, tercero ajeno al proceso

---

*herederos. Si los herederos fueren menores o incapaces, no se procederá sin la intervención judicial.*”

<sup>48</sup> Rojina Villegas, Rafael. *Op.cit.* Pág. 341.

sucesorio, cumplir con dichas obligaciones? Y, en todo caso, ¿cuál es el hecho generador de la obligación tributaria en dicha transferencia de dominio?

En Guatemala, el derecho de sucesiones se encuentra regulado, de forma sustantiva, dentro del Código Civil. Por consiguiente, resulta imprescindible exponer los apartados legislativos que tienen estrecha relación con los casos expuestos. Se ha indicado ya que la disposición por causa de muerte se puede hacer a través de testamento (sucesión testamentaria), o por disposición de la ley (sucesión intestada).

Una vez ha fallecido una persona, *“Pueden promover el proceso sucesorio los que tengan interés en la herencia, tales como el cónyuge supérstite, los herederos, (la Procuraduría General de la Nación), los legatarios, los acreedores, el albacea o por otro concepto similar. Con el memorial de radicación se acompañarán el certificado de defunción o la certificación de la declaratoria de muerte presunta, los documentos justificativos del parentesco y el testamento, si lo hubiere.”*<sup>49</sup>

Continúa estableciendo la legislación vigente que *“Sin perjuicio de que los interesados obtengan la declaración judicial de otros derechos que pudieran haber emanado del fallecimiento de su causante, o de su muerte presunta, el proceso sucesorio determinará, cuando menos: (...) 3° Las deudas que gravan la herencia; 4° Los nombres de los herederos; 5° El pago del impuesto hereditario; y 6° La partición de la herencia.”*<sup>50</sup> Durante la tramitación del proceso sucesorio<sup>51</sup>, y hasta la efectiva determinación de los puntos recién mencionados, existe una especie de indeterminación del sujeto y el bien que se le relacionará. La doctrina presenta varias posturas en cuanto a lo anterior, y especialmente en cuanto a la naturaleza de la coparticipación sobre la herencia previo a la partición de la misma.

Por todo lo expuesto con anterioridad, parece claro que existe la posibilidad de venta de los bienes del patrimonio del causante; adicionalmente, el artículo 1057 del Código Civil establece que *“durante el ejercicio del albaceazgo, y mientras no*

---

<sup>49</sup> Artículo 455 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 de Guatemala y sus reformas.

<sup>50</sup> Artículo 450 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 de Guatemala y sus reformas.

<sup>51</sup> Dado que en la legislación guatemalteca se permite la tramitación del proceso sucesorio en sede judicial o notarial, se utilizarán normas relacionadas a ambos procesos a lo largo del presente trabajo.

*estén aprobadas las cuentas de administración, no podrá adquirir el albacea por sí, ni por medio de otro, bienes de la testamentaría, ni créditos contra ella, bajo pena de nulidad.*<sup>52</sup> La norma transcrita reafirma la posibilidad de que se adquieran bienes específicos que aún no han sido adjudicados a un heredero o legatario en particular.

La legislación guatemalteca establece que *“De los bienes que deja una persona a su fallecimiento se pagarán sus deudas. El resto es masa hereditaria distribuida entre los que tienen derecho a ella.”*<sup>53</sup> Con lo anterior, se hace perceptible la necesidad e importancia de dar cumplimiento a las obligaciones adquiridas por el causante, es decir frente a sus acreedores. En ese sentido, también se ha preceptuado que *“En el caso de ser la sucesión parte intestada y parte testamentaria, se procederá previamente a la liquidación, a fin de pagar el pasivo de la herencia, y en seguida se partirán separadamente los bienes intestados y los testamentarios, respetando siempre la voluntad del testador.”*<sup>54</sup>

El artículo 1105 del Código Civil, citado previamente, presenta además un concepto al que debe prestársele suma atención. Dicha norma indica que las deudas de una persona se pagarán con sus bienes a su fallecimiento, *“el resto es **masa hereditaria** distribuida entre los que tienen derecho a ella.”* (el resaltado no forma parte del texto original). Por lo tanto, se entiende que existe el patrimonio del causante, mismo que está conformado por todos los derechos y obligaciones existentes al momento de la muerte de éste, y que luego de haber pagado los pasivos de dicho patrimonio los activos restantes constituyen la masa hereditaria.

Al respecto establece Federico Puig Peña que *“En cuanto a las cosas propiamente hereditarias, representan lo que pudiéramos llamar la masa sobre la que actúan las operaciones particionales: son el conjunto de bienes muebles o inmuebles, rústicos o urbanos, de la pertenencia del de cuius, que están en estado de indivisión o conjunción sucesoria.”*<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> De igual forma lo regula el artículo 1793, numeral 6°, del Código Civil, decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>53</sup> Artículo 1105 del Código Civil, Decreto Ley 106 de Guatemala y sus reformas.

<sup>54</sup> Artículo 1075 del Código Civil, Decreto Ley 106 de Guatemala y sus reformas.

<sup>55</sup> Puig Peña, Federico. Compendio de Derecho Civil Español. Tomo VI, Sucesiones. Pamplona, España. Editorial Aranzadi. 1972. Pág. 84

Por su parte, el Código Procesal Civil y Mercantil establece que *“En toda partición de bienes hereditario se observarán las siguientes reglas: (...) 7° **Lo que quede, hechas las deducción a que se refieren los incisos anteriores, y las deudas a cargo de la herencia, es la masa hereditaria distribuible entre los herederos;** 8° Pagadas las costas y deudas de la sucesión, o después de señalar los bienes con qué hacerlo, el partidor practicará la división procurando la mayor equidad posible al adjudicar los bienes (...)*”<sup>56</sup>(el resaltado no forma parte del texto original). Así mismo, dicho cuerpo legal establece que las acciones *“(...) que se entablen en nombre de la testamentaria (...) se seguirán en el juicio correspondiente a su naturaleza; y lo que en virtud de (ellas) aumentare el caudal, se agregará al inventario, con expresión del origen y demás circunstancias de los bienes nuevamente adquiridos.”*<sup>57</sup>

Se puede apreciar que la legislación, como en otros casos, no discrimina en cuanto al uso de una expresión o la otra para referirse generalmente al mismo hecho. Por lo tanto, se debe tener en consideración que al hablar sobre masa hereditaria y caudal se está haciendo referencia a aquellos bienes que han quedado con posterioridad al pago de las deudas del causante, y que pasarán a formar parte de los bienes que se dividirán entre los herederos.

Según lo expuesto, la masa hereditaria, o caudal hereditario, consiste en el conjunto de bienes que entrarán en proceso de partición y división para su asignación a un heredero o legatario en particular. Así mismo, previo a la existencia de dicha masa o caudal hereditario, hay bienes de los que se dispone para pagar deudas contraídas por el causante. Es claro que la disposición de los bienes del causante no puede ser hecha por éste, ya que no puede actuar dentro del derecho por carecer de vida; y, por lo mismo en aras de la seguridad jurídica de los acreedores, el derecho permite que el albacea en conjunto con los herederos puedan disponer de los bienes que forman parte del patrimonio del causante, para el pago de las deudas de éste. Dicha disposición aparenta ser una

---

<sup>56</sup> Artículo 513 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 de Guatemala y sus reformas.

<sup>57</sup> Artículo 466 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 de Guatemala y sus reformas.

zona gris en cuanto a obligaciones tributarias, y particularmente en cuanto al impuesto que le afecta porque a primera vista podría parecer que por tratarse de bienes de una persona que ha fallecido, la transmisión está sujeta al Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. Por el contrario, si se lee la norma que da lugar a que lo anterior suceda, se establece claramente que el acto consiste en una venta, mismas que están gravadas por el IVA o el ITF, según corresponda.

Para aclarar las preguntas hechas al inicio de este trabajo de investigación es necesario analizar ciertos conceptos tributarios, así como la legislación vigente sobre los tributos específicos que afectan la transmisión de propiedad de bienes, según la forma de disposición de los mismos. Todo lo anterior se puede hacer una vez se ha determinado qué bienes pueden ser susceptibles de apropiación y quienes pueden ejercer las facultades inherentes a la propiedad, según cada circunstancia.

## Capítulo 2

### Principios del Derecho Tributario y la Obligación Tributaria

Como se mencionó anteriormente, el individuo tiene poder de disposición sobre los bienes de su propiedad. Esto implica poder transferir sus bienes a título oneroso o gratuito y como un acto entre vivos o por causa de muerte. La transferencia de bienes está sujeta al pago de impuestos, dependiendo el hecho generador en el que se encuadre el acto. Como norma general, los impuestos deben apegarse a principios constitucionales, así como contener los elementos necesarios para determinar la obligación tributaria. Habiendo analizado que existe la posibilidad de vender bienes muebles identificables o inmuebles que se encuentran dentro del patrimonio del causante, para el pago de sus deudas, es necesario identificar el impuesto que surge del hecho generador específico y que da lugar a la obligación tributaria.

Previo a iniciar el desarrollo de los principios en que se fundamenta el derecho tributario, y en los que debe basarse toda obligación tributaria, se debe indicar que ambos surgen del Poder Tributario del Estado. Los tributos son una imposición que el Estado hace a través de leyes, las cuales tienen aplicación general. Se debe comprender por poder tributario a *“la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales.”*<sup>58</sup> Dado que los tributos deben crearse a través de leyes, en Guatemala el poder tributario está delegado en los órganos legislativo y ejecutivo, quienes tienen a su cargo la creación y promulgación de leyes, así como de la exigibilidad del cumplimiento de la obligación tributaria, respectivamente. Es importante, en todo caso, que el ejercicio de dicho poder se encuentre enmarcado dentro de los límites establecidos en la Constitución.

El poder tributario no surge estrictamente de la soberanía, atribución del Estado que usualmente se hace valer en las relaciones de éste frente a otros estados. Por el contrario, la atribución de *imperium* - poder de imperio - que ostenta el Estado,

---

<sup>58</sup> Martín, José María; y, Guillermo F. Rodríguez Usé. Derecho Tributario General. Buenos Aires, Argentina. 2ª Edición, actualizada, con la colaboración del C.P.N. Hernán Dalla Lana. Ediciones Depalma. 1995. Pág. 92.

es mediante la que puede imponerse ante sus habitantes. *“De ahí que cualquier delegación o renuncia que sustraiga del Estado la atribución de crear tributos, importa enajenar una de las partes más valiosas y positivas (...) de su imperium.”*<sup>59</sup>

## 2.1. El Tributo

La doctrina establece que *“Tributos son ‘las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.’”*<sup>60</sup> También establece que *“Son tributos las prestaciones pecuniariamente valiables que el Estado o una comunidad supranacional exige con fundamento en el deber de colaboración, en ejercicio de su poder tributario y en virtud o por medio de una ley o de una decisión o acto jurídico comunitario, para cubrir sus gastos corrientes y de inversión y, en general, para obtener la realización de sus fines.”*<sup>61</sup> Por su parte la legislación guatemalteca establece que *“Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”*<sup>62</sup>

La doctrina ha desarrollado ampliamente el tema del tributo, y habiendo determinado su naturaleza y fuentes los ha clasificado con base en ciertas diferencias básicas. De ello resulta que la clasificación más comúnmente aceptada es la que determina que los tributos se dividen en: 1) Impuestos; 2) Tasas; y 3) Contribuciones Especiales.<sup>63</sup> La doctrina ha conceptualizado a la tasa<sup>64</sup> como “(...)

---

<sup>59</sup> Luqui, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1989. Pág. 45.

<sup>60</sup> Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Argentina. 5ª edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma. 1994. Pág. 67.

<sup>61</sup> Plazas Vega, Mauricio A. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II, Derecho Tributario. Bogotá, Colombia. 2ª Edición, ampliada y corregida. Editorial Temis, S.A. 2005. Pág. 56.

<sup>62</sup> Artículo 9 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>63</sup> Al respecto menciona el doctrinario Mauricio Plazas Vegas que, *“la clasificación tripartita de los tributos no solo es viable sino indispensable para una apreciación verdaderamente integral y certera de este importante ámbito de la hacienda pública.”* Plazas Vega, Mauricio A. *Op.cit.* Pág. 177. Igualmente, Héctor Villegas ha establecido que *“Estas categorías no son sino especies de un*

*un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad directamente relacionada con el contribuyente.*<sup>65</sup> En cuanto a la contribución especial se ha definido como “(...) *una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado, como titular directo o indirecto, en virtud de la realización actual o potencial de una obra o de la ejecución de una actividad de interés colectivo que no depende de la solicitud del contribuyente pero le reporta beneficio, liquidada en función de ese beneficio y destinada a financiar la obra o la actividad de que se trate.*”<sup>66</sup>

En Guatemala la transferencia de bienes, por acto entre vivos o por causa de muerte tal y como se analizará más adelante, se encuentra afecta al pago de impuestos, por lo que para efectos del caso que ocupa la presente investigación no es necesario ampliar más en cuanto a las otras clases de tributos. Impuesto<sup>67</sup> es “*El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.*”<sup>68</sup> Por su parte, Mauricio Plazas Vega presenta la siguiente definición: “*el impuesto es una prestación tributaria, en dinero o en especie, con destino al Estado o a una comunidad supranacional, como titular del poder de imperio, de naturaleza definitiva, obligatoria y coercitiva y sin contrapartida directa a favor del contribuyente, establecida por autoridad de la ley, o de una norma supranacional, para el cumplimiento de los fines del Estado, o*

---

*mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. No solo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes.*” Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 69.

<sup>64</sup> El doctrinario Mauricio Plazas Vega indica que la tasa es “(...) *una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado como titular directo o indirecto, originada por una actividad de interés público o colectivo directamente relacionada con el contribuyente, o por la utilización de un bien de dominio público, que no obstante ser indispensable para él, tiene lugar en virtud de su solicitud, y cuya cuantía tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate.*” Plazas Vega, Mauricio P. *Op.cit.* Pág. 187

<sup>65</sup> Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 90.

<sup>66</sup> Plazas Vega, Mauricio P. *Op.cit.* Pág. 225.

<sup>67</sup> El Modelo del Código Tributario para América Latina, propuesto en 1997 por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, establece que “*es impuesto el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.*”

<sup>68</sup> Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 72.

*de la Comunidad Supranacional, y originada en virtud de la ocurrencia de un hecho generador de la obligación.*”<sup>69</sup> Con los conceptos indicados se puede ver claramente la razón por la que el impuesto es un tributo no vinculado. Según lo anterior, es preciso afirmar que el impuesto surge al cumplirse un hecho imponible, o hecho generador, mismo que no tiene una contraprestación directa para el obligado.

Dentro de la última definición presentada se estima que se encuentran comprendidas todas las características de un impuesto, así como aquellos aspectos que están relacionados con el mismo. En concordancia, se reitera en la doctrina que el impuesto podría ser considerado como aquella forma más pura de tributo, en el cual es importante considerar que *“el presupuesto de hecho está relacionado exclusivamente con la situación económica del contribuyente (y que) el destino de la recaudación es extraño a la relación jurídica entre Estado y contribuyente.*”<sup>70</sup>

## **2.2. Clasificación de los tributos en la legislación guatemalteca**

Una vez indicada la clasificación doctrinaria de los tributos, resulta pertinente indicar la división que sobre los mismos hace la legislación guatemalteca. Al respecto, el artículo 10 del Código Tributario establece que *“Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”* La legislación guatemalteca clasifica a los tributos en: 1) Impuesto; 2) Arbitrio; 3) Contribución especial; 4) Contribución por mejoras. Posteriormente, sobre el tributo que concierne a la presente investigación, establece el Código Tributario que Impuesto: *“es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”*<sup>71</sup> Como fue mencionado en el capítulo primero, la transmisión de bienes genera el pago de impuestos. Dependerá, entonces, de la forma mediante la cual se transmita un

---

<sup>69</sup> Plazas Vega, Mauricio P. *Op.cit.* Pág. 242.

<sup>70</sup> Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 3ª Edición. Bogotá, Colombia. Editorial Temis, S.A. 2001. Pág. 114.

<sup>71</sup> Artículo 11 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

bien (por acto entre vivos, o mediante disposición de última voluntad) para poder establecer de qué impuesto constituye hecho generador, siempre que se configuren los demás elementos del tributo.

La definición que da la legislación vigente del impuesto no concuerda del todo con la presentada por la doctrina. Sin embargo, debe entenderse que el impuesto es un tributo de aplicación general y que recae sobre un hecho generador específico, en un momento determinado, generando una obligación tributaria a cargo del contribuyente obligado en favor del Estado, quien a su vez no está obligado al cumplimiento de una contraprestación directa y específica a favor del administrado.

Sobre lo anterior, desarrolla el profesor Reynaldo Balladares Saballos que *“del Estado surge el deber de recabar tal crédito a su favor, y sobre todo, su uso para la satisfacción de los gastos inherentes a sus funciones, así como la realización de los fines que le atañen. Tal esquema legal impone la cobertura de los gastos de manera global, no caso por caso, en tanto que (...) todo tributo se exige al margen de la idea de contraprestación. (...) una vez realizada la aportación tributaria, esta pasa a formar parte del Tesoro público (...) el que como el todo que es, pasa a sufragar los gastos públicos en general, y ya no tanto caso por caso. Por causa de este proceso, no es posible realizar una conexión entre la carga tributaria enterada por un contribuyente, y la realización de un gasto en particular, por cuanto el modo de operar del ciclo financiero impide la cobertura caso por caso de cada partida de egresos, de lo que se sigue que el sufragio de los gastos sea entendido de forma global.”*<sup>72</sup>

Los impuestos, por ser una clase de tributo, deben cumplir con determinados principios constitucionales y tributarios; de igual forma debe hacerlo la obligación tributaria, la cual está constituida por varios elementos que deben cumplirse para que surja el deber de cumplimiento impuesto por el poder tributario.

Las preguntas planteadas a lo largo del presente trabajo de investigación surgen de la potencial aplicación de uno u otro tributo al momento de transmitir bienes

---

<sup>72</sup> Balladares Saballos, Reynaldo. Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario. Managua, Nicaragua. Universidad Centroamericana. 2008. Pág. 9.

que forman parte del patrimonio del causante. Desde el inicio se ha descartado la posibilidad de que el caso de disposición de bienes expuesto pueda dar surgimiento a la existencia de arbitrios o contribuciones de cualquier tipo. Por el contrario, se tiene conocimiento de la existencia de impuestos que sí gravan la disposición de bienes; debida cuenta es que se ha prestado especial atención a este tipo de tributo.

### **2.3. Principios del Derecho Tributario**

Todas las personas dentro del territorio nacional, especialmente los guatemaltecos, tienen obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Dicha obligación es exigible en ejercicio de poder tributario, el cual ostenta el Estado quien debe apegarse a lo que la ley le permite hacer. Consecuentemente, el ordenamiento legal que contiene y regula el sistema tributario debe estar basado en principios constitucionales. Dichos principios constituyen la base para el desarrollo de la normativa fundamental a ser observada en la relación jurídico - tributaria, como la que surge al momento de disponer de los bienes que forman parte del patrimonio del causante, para el pago de las deudas de éste.

Los principios fundamentales que se encuentran contenidos en la Constitución Política de la República en esencia se refieren a: 1) Principio de Legalidad, 2) Principio de Igualdad y Generalidad, 3) Principio de Justicia y Equidad, 4) Principio de Capacidad Contributiva, 5) Principio de No Confiscatoriedad, 6) Principio de No Retroactividad de la Ley.

Es sobre estos que el andamiaje legal, dentro del ámbito tributario del país, debe regirse normando la gestión administrativa de los órganos a cargo, así como el otorgamiento de derechos a los administrados y la determinación de sus obligaciones, estableciendo límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria en favor de los contribuyentes. Estos principios buscan además dar herramientas al contribuyente en su defensa frente a la Administración Tributaria

quien ejerce el poder tributario de esta, reforzando el equilibrio de esa relación dentro del marco jurídico regulatorio.

Estos derechos y garantías que asisten a los contribuyentes, además de estar contemplados en la Constitución Política de la República, se encuentran contenidos y desarrollados en una serie de normas que forman parte de la legislación guatemalteca, entre ellos el Código Tributario, la Ley del Organismo Judicial, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como en Tratados Internacionales y otras normativas que deben observarse y que es importante conocer para su aplicación en los momentos en que estas sean requeridas. Es por ello que el Código Tributario establece que *“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.”*<sup>73</sup>

### **2.3.1. Principio de Legalidad**

*Nullum tributum sine lege*<sup>74</sup> es el aforismo romano que contiene al principio de legalidad puesto que no puede existir un tributo si no surge de la ley cuya creación le precede; debida cuenta resulta imprescindible desarrollarlo de forma inicial. *“El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”*<sup>75</sup>

De lo anterior se entiende que, y de acuerdo a la división de poderes que existe en muchos Estados, los impuestos deben surgir del proceso formativo de leyes el cual se lleva a cabo por el poder legislativo. En el caso de Guatemala, dicho poder ha sido delegado en el Congreso de la República. Podría entenderse que el principio de legalidad en materia tributaria surge de la necesidad de proteger un

---

<sup>73</sup> Artículo 4 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>74</sup> No existe un tributo si no se fundamenta en ley (traducción libre).

<sup>75</sup> Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 190.

principio fundamental: propiedad privada. En este sentido, la propiedad privada se protegería desde dos perspectivas: 1) evitar la expropiación injustificada de bienes del contribuyente, cuando se le imponga una carga tributaria; y 2) permitirle la libre transmisión de sus bienes, sin imponerle cargas tributarias que no estén fundamentadas en ley. Lo anterior conlleva a la importancia de aplicar normas impositivas contenidas en leyes específicas, fundamentadas en principios tributarios. De ser así, los contribuyentes podrán disponer de sus bienes, y aún cumplir con sus obligaciones, con la certeza de que el Poder Tributario no se aplicará injustificadamente sobre ellos y su patrimonio.

Sin lugar a dudas los impuestos afectan directamente la propiedad privada de cada contribuyente, puesto que le despojan de ella para el cumplimiento de la obligación tributaria; sin embargo, dicho despojo debe estar fundamentado y justificado en ley, puesto que de lo contrario se estaría incurriendo en expropiación. Por lo tanto, resulta importante determinar la aplicación específica de un impuesto sobre un acto, de lo contrario se estaría ante una violación de los derechos primordiales del contribuyente.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece que *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación (...)”*<sup>76</sup>

Como consecuencia, la misma Constitución establece que *“Corresponde también al Congreso: a) Decretar, reformar y derogar las leyes; (...) c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación (...)”*<sup>77</sup> Una vez ha sido la Constitución la que reconoce que los impuestos únicamente pueden surgir de la emisión de una ley, el cuerpo de normas específico en materia tributaria, Código Tributario, establece en el primero de sus considerandos *“Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objetivo de*

---

<sup>76</sup> Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

<sup>77</sup> Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

*evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.*<sup>78</sup> Así mismo, dicho cuerpo legal preceptúa que *“Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos (...)*<sup>79</sup>

Sobre ello, y con relación caso bajo análisis, se considera que la legislación es clara al establecer como hecho generador del IVA, por ejemplo, la venta de bienes. Así mismo, y para evitar lugar a dudas, la ley que contempla dicho impuesto define qué debe entenderse por venta. En consecuencia, cuando se realice cualquier acto que consista en una venta, respetando el principio de legalidad, debe aplicarse el impuesto que surja del hecho generador consistente en la venta de bienes.

Es importante tomar en consideración que la misma Carta Magna establece que *“Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.”*<sup>80</sup> De ello surge el concepto de jerarquía constitucional, y jerarquía normativa. Adicionalmente, la Constitución establece que *“Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”*<sup>81</sup>

Habiendo establecido que la Constitución Política de la República es el cuerpo normativo de mayor jerarquía en el territorio guatemalteco, se debe atender a lo

---

<sup>78</sup> Los siguientes dos considerandos del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, establecen: *“Que de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo (...) Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias.”*

<sup>79</sup> Artículo 3 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>80</sup> Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

<sup>81</sup> Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

que establece la Ley del Organismo Judicial en su artículo 9, el cual preceptúa que: *“Los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno. Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos. Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.”*

Por su parte, el Código Tributario establece que *“Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”*<sup>82</sup> En consecuencia, al determinar la obligación tributaria correspondiente al pago del impuesto, así como las obligaciones formales relacionadas, se debe atender al principio de jerarquía constitucional y normativa. Por lo tanto, para determinar el impuesto que debe pagarse al disponer de bienes, no importando la forma mediante la cual se haga, se debe atender en primer término a la Constitución Política de la República, al Código Tributario y a las disposiciones específicas del impuesto que corresponda.

### **2.3.2. Principio de Igualdad y Generalidad**

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha indicado que *“la igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esa perspectiva, la igualdad se expresa en dos aspectos: Uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del Derecho.”*<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> Artículo 2 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>83</sup> Gaceta no. 59, expediente no. 482-98, página no. 698, resolución de fecha 4 de noviembre de 1998, emitida por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

El principio de igualdad pretende asegurar que las situaciones iguales deben ser tratadas iguales, y las distintas de forma desigual. En materia tributaria el principio no puede reflejarse en una aplicación numéricamente igual a los contribuyentes, puesto que estos no se encuentran en las mismas condiciones. Por lo tanto, las leyes que establecen tributos deben hacerlo de forma general, cuya aplicación denote un respeto a la individualidad de cada persona, a su capacidad de pago, y se refleje un trato igual a situaciones iguales. En palabras de Héctor Villegas, el *“principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, no que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.”*<sup>84</sup>

El principio en mención se encuentra reconocido por la Constitución Política de la República de Guatemala<sup>85</sup> al indicar que *“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>86</sup>. Al preceptuar que en Guatemala todos los seres humanos son iguales, se debe comprender que todos ellos deben ser tratados de forma imparcial, general y uniforme; y, de la misma forma deben aplicárseles las leyes, mismas que contienen a los tributos, tal y como se ha analizado previamente. Al respecto se refiere la doctrina, y cortes de otras jurisdicciones, al indicar que *“los tributos debe establecérselos con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, a fin de distribuir la carga que ellos implican con justicia, puesto que “toda imposición que*

---

<sup>84</sup> Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 200.

<sup>85</sup> En algunas sentencias, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala también ha manifestado que el *“principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge.”* Gaceta no. 24, expediente no. 141-92, página no. 14, sentencia de fecha 16 de junio de 1992 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

<sup>86</sup> Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

*se apoye en otras razones o responda a otros propósitos no sería impuesto, sino despojo”.* (sic)<sup>87</sup>

Al hacer el análisis de lo contenido en la legislación vigente, en la Constitución Política de la República de Guatemala, y lo considerado por los magistrados de la Corte de Constitucionalidad, se puede llegar a concluir que en el caso que se ha analizado hasta ahora: disposición de bienes del patrimonio del causante, para pago de deudas de éste, es claro que se está ante la transmisión de bienes, no como acto de última voluntad, sino mediante la celebración de un contrato denominado “venta” y como una necesidad para cumplir con las obligaciones (y el honor, podrían afirmar algunos) de una persona que en su momento actuó dentro del derecho.

Como ya se ha transcrito en el capítulo anterior, *“Si no hubiere en la herencia dinero bastante para hacer los pagos de las deudas y de los legados, promoverán los albaceas la venta de los bienes muebles, y no alcanzando éstos, la de los inmuebles, procediendo en ambos casos con intervención de los herederos. Si los herederos fueren menores o incapaces, no se procederá sin la intervención judicial.”*<sup>88</sup> (el resaltado no forma parte del texto original). En consecuencia, dicha transmisión debe ser tratada de forma igual a situaciones iguales o similares, es decir a cualquier venta, lo cual como se analizará posteriormente es un hecho generador del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto de Timbres Fiscales, según corresponda.

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

Establece la Constitución Política de la República de Guatemala que *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo.”*<sup>89</sup> Sobre ello ha analizado la Corte de Constitucionalidad que *“Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades*

---

<sup>87</sup> Martín, José María; y Guillermo F. Rodríguez Usé. *Op.cit.* Pág. 98.

<sup>88</sup> Artículo 1052 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>89</sup> Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

*individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente.*<sup>90</sup>

El principio de justicia y equidad, por lo tanto, atiende en mayor forma al equilibrio que debe existir al imponer un tributo a los habitantes de un Estado. Dicho equilibrio se manifiesta precisamente, como lo ha establecido la Corte, en la capacidad económica particular de aquellos sujetos al poder tributario. Con el fin de comprender de mejor forma la aplicación del principio en desarrollo, se indican los significados que al respecto contiene el Diccionario de la Real Academia Española. En cuanto a la justicia indica que corresponde a *“una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece.”*<sup>91</sup>; con relación a la equidad, establece que es aquella *“disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece (...) (una) moderación en el precio de las cosas (...)”*<sup>92</sup> Según las definiciones indicadas, se puede comprender por qué debe haber una aplicación justa y equitativa de los tributos, es decir, estableciendo la obligación que a cada quien le corresponde, según su capacidad, en este caso económica.

Por consiguiente, no es posible obviar este principio cuando se determinan los elementos constitutivos de un tributo, y en especial los hechos generadores, para establecer cuál impuesto es el que deba pagarse. En el caso que se ha expuesto a lo largo de este trabajo de investigación, no se estaría respetando el principio de justicia si se obligara a un sujeto al pago de un impuesto que no corresponde, por no haber determinado correctamente cuál es el tributo específico que aplica.

#### **2.3.4. Principio de Capacidad Contributiva**

Habiendo ya establecido que los tributos deben ser establecidos y aplicados de forma igual y general, así como también justa y equitativamente, es necesario fijar un límite a dicha igualdad, generalidad, justicia y equidad. Dicho límite debe ser

---

<sup>90</sup> Gaceta no. 37, expediente no. 167-95, pág. 45, sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

<sup>91</sup> Diccionario de la Real Academia Española. <http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=iXkytO3pjDXX2BO6nxQ0> página consultada el 11 de junio de 2014.

<sup>92</sup> Diccionario de la Real Academia Española. <http://buscon.rae.es/drae/srv/search?val=equidad> página consultada el 11 de junio de 2014.

objetivo, y por lo tanto surge el concepto de capacidad contributiva. La doctrina indica que *“la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.”*<sup>93</sup>

Al momento de disponer de bienes del patrimonio del causante para el pago de sus deudas, se debe determinar quién es el sujeto obligado al pago del impuesto, puesto que solo así se podrá establecer con seguridad que el impuesto aplicable cumple con recaer sobre un patrimonio “apto” para “hacer frente al pago” del mismo.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece que, para que el sistema tributario sea justo y equitativo, *“las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”*<sup>94</sup> Sobre ello ha analizado la Corte de Constitucionalidad que *“el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales (...) El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo.”*<sup>95</sup>

Según lo anterior, queda claro cómo el Estado no puede imponer tributos cuyo pago no corresponda a la capacidad económica de quienes deben tributar, de lo contrario estaría colocando a sus administrados en una situación de injusticia, desigualdad, y abuso de sus derechos constitucionales, principalmente del principio de protección a la propiedad privada.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> El autor Héctor Villegas citando al doctrinario Fernando Sáinz de Bujanda. Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 198. Así mismo, citando al autor García Belsunce, indica que *“la capacidad contributiva consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización.”*

<sup>94</sup> Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

<sup>95</sup> Gaceta no. 37, expediente no. 167-95, pág. 45, sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

<sup>96</sup> La Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha resuelto que existen tres momentos determinantes al momento de crear un tributo: *“la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas, la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota*

### 2.3.5. Principio de No Confiscatoriedad<sup>97</sup>

Establece la Constitución Política de la República de Guatemala que “*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>98</sup> La confiscación se refiere precisamente al despojo de los bienes - propiedad privada - de una persona, mediante el uso y abuso de un poder superior. En el presente caso el Estado reconoce que puede hacer uso del Poder Tributario, mediante el cual obliga a los habitantes a pagar las contribuciones correspondientes para sufragar el gasto público; sin embargo, de la misma forma se autoimpone un límite, prohibiendo la emisión de normas que contengan tributos confiscatorios.

La confiscación, a través del Poder Tributario, se vería reflejada cuando al establecer un tributo no se analice la situación patrimonial del contribuyente, y por lo tanto se haga una aplicación desigual, injusta, no equitativa, y fuera de la capacidad económica de quien tiene la obligación de pago. Dicho principio, al igual que otros que se han analizado previamente, protege el derecho a la propiedad

---

*tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta a la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo).”* Gaceta no. 63, expediente no. 1233-01, sentencia de fecha 5 de febrero de 2002 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

<sup>97</sup> En cuanto a la aplicabilidad de algunos principios tributarios, el autor Héctor Villegas ha indicado que: “*Lo dicho es demostrable mediante un ligero análisis: la “generalidad” (...) exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la “igualdad” --- quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo cuando median fines extrafiscales (...)); la “proporcionalidad” (...) garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de riqueza. La “confiscatoriedad” (...) se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público que permite la capacidad contributiva del obligado.*” Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 200. Sobre el principio de proporcionalidad no se ha desarrollado un apartado específico, sin embargo, se menciona lo que al respecto menciona el mismo autor citado: “*Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte “desproporcionado” en relación a ella.*” Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 205.

<sup>98</sup> Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

privada reconocido por la Constitución guatemalteca, que además de reconocerlo como tal, le asigna una protección particular.<sup>99</sup> “Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada en forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora. Tanto el conjunto de impuestos, como cada impuesto, han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse a la real posibilidad de poder ser disminuída patrimonialmente, pero sin destruirla, y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación.” (sic)<sup>100</sup>

### 2.3.6. Principio de No Retroactividad de la Ley

La garantía de irretroactividad de la ley está plasmada en el artículo 15 de la Constitución Política de la República que indica “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.” Con fundamento en la misma, el Código Tributario guatemalteco establece el orden a seguir para aplicar las leyes tributarias dictadas en diferentes épocas<sup>101</sup>, lo cual se complementa con la Ley del

---

<sup>99</sup> El artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa que: “(...) Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”

<sup>100</sup> Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 209.

<sup>101</sup> Artículo 7 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas: “**Vigencia en el tiempo.** La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: **1.** Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial. **2.** Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente. **3.** En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el artículo 66 de este Código. **4.** La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes. **5.** Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la Administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación. **6.** Las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables.”

Organismo Judicial<sup>102</sup>.

Esta norma en síntesis garantiza que en ningún caso la ley puede aplicarse dentro del ámbito temporal hacia acontecimientos ocurridos en el pasado, desligando su aplicación de esa manera a escenarios previos a su vigencia. Es importante indicar que esta norma constitucional contiene contradictoriamente una excepción contenida en el artículo 66 del Código Tributario que indica: “*Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.*”

Sin perjuicio de que la excepción conocida como “Indubio Pro Contribuyente” es legalmente admisible, la irretroactividad en materia fiscal ha sido ampliamente discutida por la doctrina; sin embargo, resulta importante indicar que el permitir la retroactividad en la creación de normas de carácter tributario, y especialmente en la imposición de tributos, dejaría a los administrados en una situación de inseguridad jurídica, y constituiría una latente violación al derecho de propiedad privada. El Estado, en uso de su poder tributario, no puede crear tributos para aplicarlos a momentos previos a su nacimiento, puesto que ello conllevaría un abuso de derecho.

Al respecto de la aplicación de las leyes tributarias en el tiempo, la doctrina ha considerado que existe un vínculo directo con el principio de legalidad. Éste último presupone la existencia de una norma para ser aplicable a un hecho generador, que la misma determina. Por lo tanto, al momento en que este hecho sucede, la norma que lo califica como determinante de una obligación tributaria debería de existir. De igual forma, tendría consecuencias directas con la capacidad

---

<sup>102</sup> Artículo 36 de la Ley del Organismo Judicial, decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas: “**Ámbito temporal de validez de la ley.** Los conflictos que resultaron de la aplicación de leyes dictadas en diferentes épocas se decidirán con arreglo a las disposiciones siguientes: (...) **d)** Si una nueva ley amplía o restringe las condiciones necesarias para ejecutar ciertos actos o adquirir determinados derechos. Dicha ley debe aplicarse inmediatamente a todas las personas que comprende (...) **f)** La posición jurídica constituida bajo una ley anterior. se conserva bajo el imperio de otra posterior (...) **l)** Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones judiciales prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir, pero los plazos que hubiesen empezado a correr y las diligencias que ya estuvieron iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.”

contributiva, violando así este principio. *“Una ley que imponga o agrave una contribución obligatoria en función de una capacidad contributiva que ya no existe o que todavía no existe, sería inicua. Violaría los más elementales principios de certeza jurídica y de confianza del contribuyente.”*<sup>103</sup>

El análisis sobre la aplicación de las leyes en el tiempo, y cómo las posteriores derogan a las anteriores siempre que regulen los mismos temas, ya fue desarrollado previamente en el capítulo 1.

Se considera que en caso la administración pública pretendiese aplicar incorrectamente el tributo que corresponde a la disposición de bienes que forman parte del patrimonio del causante, para el pago de deudas de éste, se violarían los principios constitucionales ya indicados, principalmente el principio de legalidad, igualdad y generalidad, y justicia y equidad. Lo anterior debido a que se debe respetar lo que las leyes tributarias dispongan en cuanto a los elementos de cada tributo, así como también debe velarse porque la aplicación de los tributos se haga de forma igual y general sobre los contribuyentes; de lo contrario, se perdería la seguridad jurídica que pretende dar el sistema de principios del derecho tributario, y la normas constitucionales relacionadas.

#### **2.4. Obligación Tributaria**

El poder tributario, que surge de la necesidad del Estado para que el gasto público se cubra, se impone sobre los habitantes de este. Dicha relación, fundamentada en los principios constitucionales previamente indicados, da nacimiento a obligaciones que deben ser cumplidos por aquellos sobre quienes se impone el poder tributario. La obligación tributaria se puede definir como *“la obligación de pagar a un ente público una determinada cantidad de dinero a título de tributo. Por lo tanto, el medio de detraer de las economías privadas los recursos económicos necesarios para atender el gasto público o, dicho más simplemente, de establecer*

---

<sup>103</sup> Valdés Costa, Ramón. *Op.cit.* Pág. 262.

*tributos, se consigue articulando un mecanismo, la obligación tributaria u obligación de pago del tributo, que surge cuando se realizan los hechos previstos en la ley.”*<sup>104</sup>

La obligación tributaria que surge de la relación entre la administración pública y el administrado se encuentra establecida en la ley. Al ser una obligación legal, los presupuestos que hacen nacer la obligación también deben estar determinados en un cuerpo con fuerza legal; de la misma forma, deben estarlo los demás elementos objetivos y subjetivos de la obligación tributaria. Como es sabido, las obligaciones pueden constituir en hacer, no hacer, o dar algo; en el caso de la obligación tributaria, esta consiste en dar la proporción del gasto público con la que debe contribuir. En consecuencia, se puede determinar que la obligación tributaria, además de constar en ley y consistir en dar una cantidad de dinero (tributo), consiste en una obligación relacionada con el derecho público. Al respecto se refiere la doctrina indicando que *“El objeto de la obligación tributaria siempre es (...) una prestación pecuniaria; un acto que el deudor debe realizar en beneficio del Estado-fisco. Hemos dicho que la obligación tributaria es obligación de dar suma de dinero. Ése es su objeto.”*<sup>105</sup>

La legislación guatemalteca establece que *“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>106</sup>

En toda obligación tributaria deben concurrir ciertos elementos, sin los cuales no se puede configurar la misma. En consecuencia, es necesario que exista un hecho o acto que de nacimiento a la obligación, de carácter tributario; ésta, como toda

---

<sup>104</sup> Carrara Raya, Francisco José. Manual de Derecho Financiero. Volumen II, Derecho Tributario. Madrid, España. Editorial Tecnos, S.A. 1994. Pág. 17.

<sup>105</sup> Luqui, Juan Carlos. *Op.cit.* Pág. 241.

<sup>106</sup> Artículo 14 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

obligación, implica la existencia de sujetos en el polo activo y pasivo. El polo activo será aquella parte de la relación tributaria que puede exigir el cumplimiento por parte del polo pasivo. Adicionalmente, es importante determinar el momento preciso en el que surge la obligación, la base sobre la que recaerá el tipo impositivo, así como la forma en que debe realizarse el cumplimiento relacionado. Sin la existencia de uno de los elementos de la obligación tributaria esta no podría existir, puesto no habría forma de configurarla en su totalidad y ser exigible al contribuyente. A continuación se presentan los elementos referidos previamente, los cuales permitirán establecer con mayor claridad el impuesto al que se encuentra afecta la transferencia de bienes que forman parte del patrimonio del causante para el pago de sus deudas, sin que se haya dado lugar a la partición y división de la masa hereditaria.

#### **2.4.1. Hecho Generador**

Indica el Código Tributario de Guatemala que *“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>107</sup> La existencia de esta norma es congruente con el principio de legalidad analizado previamente, y con lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala la cual establece que: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República (...) determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: (...) a) El hecho generador de la relación tributaria (...).”*<sup>108</sup>

El hecho imponible, o hecho generador, al ser un presupuesto que da nacimiento a la obligación tributaria, debe surgir en un momento específico por la realización de un acto en particular por parte de un sujeto y que sucede en un lugar determinado. Lo anterior consiste básicamente en el aspecto temporal, material, personal, y espacial del hecho generador. Al respecto se refiere la doctrina al indicar que *“la creación normativa de un tributo implica que su hipótesis condicionante (hecho imponible) debe contener en forma indispensable diversos*

---

<sup>107</sup> Artículo 31 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>108</sup> Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

elementos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe “realizar” el hecho o “encausarse en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal), c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la “realización” del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la “realización” del hecho imponible (aspecto espacial).”<sup>109</sup>

#### **2.4.2. Sujeto Activo**

Dentro de la obligación tributaria, como se indicó previamente, existen dos polos: el activo y el pasivo. Siguiendo el concepto general del derecho de obligaciones en cuanto al polo activo y pasivo de una relación jurídica, se debe comprender que el polo activo se refiere a aquel que es el acreedor de un beneficio, del resultado del cumplimiento de la obligación. Por su parte, el polo pasivo es el obligado al cumplimiento de determinada prestación. En la obligación tributaria, el polo activo se encuentra constituido por la administración pública, el Estado, quien tiene el derecho a percibir la suma de dinero impuesta a través de la ley en virtud del poder tributario, por parte del contribuyente. Sin embargo, “A diferencia de la obligación civil, en la tributaria no es necesaria la concurrencia de la voluntad de ambos sujetos para crear el vínculo jurídico al cual quedará ligado el sujeto pasivo; basta con la voluntad del Estado, manifestada en la ley.”<sup>110</sup>

Como se mencionó, dentro de la relación jurídica tributaria el Estado únicamente debe cumplir con su obligación de cumplir con ejercer el Poder Tributario con fundamento en los principios constitucionales de la materia.

El Código Tributario de Guatemala establece que “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”<sup>111</sup> “Queda claro, pues, que el sujeto activo es parte de una relación jurídica creada por ley. La

---

<sup>109</sup> Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 273.

<sup>110</sup> Luqui, Juan Carlos. *Op.cit.* Pág. 187.

<sup>111</sup> Artículo 17 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

*competencia para crear el tributo, para dictar el mandato es del Poder Legislativo; el sujeto activo es el órgano administrativo titular del interés.*<sup>112</sup>

### **2.4.3. Sujeto Pasivo**

La Constitución Política de la República de Guatemala establece que *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República (...) determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: (...) c) El sujeto pasivo y la responsabilidad tributaria (...)*<sup>113</sup> Por su parte, el Código Tributario preceptúa que el *“Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”*<sup>114</sup> Así mismo, indica que *“Son obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. En los demás casos, la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.”*<sup>115</sup>

Se debe comprender, entonces, que el sujeto pasivo es quien debe cumplir, entre otras, con la obligación de dar la suma de dinero que el Estado le imponga una vez se verifique el hecho que da nacimiento a dicha obligación. Para ello, cada ley establecerá específicamente quienes serán los sujetos activos de la obligación, así como los responsables y obligados solidariamente al pago del tributo. De esa cuenta, debe comprenderse que el sujeto activo será, siempre, cualquier persona que se encuentre bajo el poder tributario. Nos indica Ramón Valdés Costa que contribuyente *“Es, por tanto, la persona que, desde el punto de vista jurídico, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado. Es una carga que en las constituciones de los Estados de Derecho está regulada, en forma más o menos explícita, en función del principio fundamental de la igualdad ante las cargas públicas, consustanciado con el concepto de capacidad contributiva.”*<sup>116</sup>

---

<sup>112</sup> Valdés Costa, Ramón. *Op.cit.* Pág. 330.

<sup>113</sup> Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

<sup>114</sup> Artículo 18 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>115</sup> Artículo 20 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>116</sup> Valdés Costa, Ramón. *Op.cit.* Pág. 336.

Al establecer que los contribuyentes son los administrados sujetos al cumplimiento de la obligación tributaria, debemos comprender que el concepto abarca a cualquier tipo de persona, natural o jurídica, que incurra en el hecho generador y cuya capacidad tributaria le haga sujeto de la relación tributaria referida. En ese sentido se expresa Carrera Raya, al indicar que el concepto de sujeto pasivo del tributo *“Abarcaría a cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que asume una posición deudora en el seno de una obligación o un deber impuesto por una norma tributaria. desde este punto de vista tal consideración afectaría no sólo a quien realiza el hecho imponible sino también, por ejemplo, a quien responde junto al contribuyente del cumplimiento de una obligación tributaria o, por ejemplo, a quien retiene una suma de dinero para entregarla a la Administración financiera a cuenta de posibles obligaciones tributarias que afecten a un tercero.”*<sup>117</sup>

En el caso que se ha expuesto desde el inicio del presente trabajo de investigación, será necesario analizar quien específicamente es el sujeto pasivo del impuesto que afecte la transmisión de bienes del patrimonio del causante para pago de las deudas de este. Lo anterior se estima que no es posible determinarlo a priori puesto que para ello se debe primero encuadrar el hecho generador dentro de los supuestos legalmente establecidos, según los impuestos que gravan la transmisión de bienes.

#### **2.4.4. Base Imponible**

Una vez se ha determinado el hecho que da nacimiento a la obligación tributaria, es necesario cuantificar dicho hecho para que dicha obligación pueda ser determinable monetariamente. Por consiguiente, surge la base imponible como elemento esencial de la obligación tributaria. El doctrinario Carrera Raya define a la base imponible como *“aquel elemento que surge en la operativa de los tributos variables, que refleja la valoración concreta del aspecto material del hecho*

---

<sup>117</sup> Carrera Raya, Francisco José. *Op.cit.* Pág. 33.

*imponible y que está limitado por una doble exigencia: de respeto al principio de reserva de ley y al principio de capacidad económica.”<sup>118</sup>*

Sobre este elemento, la Constitución Política de la República establece que *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, (...) determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: (...) d) La base imponible (...)”<sup>119</sup>*. De igual forma, el Código Tributario preceptúa en su artículo 3 que *“Se requiere la emisión de una ley para: (...) 1. decretar (...) la base imponible (...)”*. En relación con el principio de legalidad, es necesario no solo que el impuesto esté contenido en una ley, sino que también lo estén los elementos de la obligación tributaria.

En el caso de la transferencia de dominio de bienes la base imponible debe constituir el valor de la transferencia, puesto que así tendrá una relación directa también con el hecho generador: la transmisión del dominio. Sobre ello se puede citar a Dino Jarach quien indica que *“(...) la relación económica que el negocio jurídico crea, sí responde, en cambio, a la característica unitaria de los impuestos, a su causa, la capacidad contributiva. Objetiva e inductivamente esta afirmación se comprueba por el hecho mismo que todos estos pretendidos impuestos a los negocios jurídicos no son basados sobre negocios jurídicos cualesquiera, sino sobre determinados negocios que producen adquisición o transferencia de riqueza; la base imponible o unidad de medida es el valor de la adquisición o de la transferencia y que la obligación se gradúa en base a esta medida.”<sup>120</sup>*

#### **2.4.5. Tipo Impositivo**

Una vez determinada la base imponible, es necesario aplicarle la tarifa impositiva que los legisladores hayan determinado. Por lo tanto, es necesario recalcar que este elemento de la obligación tributaria también debe estar contenido en una ley para poder ser aplicable y exigible. La Constitución Política de la República establece que *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, (...)”*

---

<sup>118</sup> *Ibid.* Pág. 76

<sup>119</sup> Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

<sup>120</sup> Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Argentina. 3ª Edición. Abeledo-Perrot. 1982. Pág. 125.

*determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: (...) d) (...) el tipo impositivo*<sup>121</sup>. Por su parte, el Código Tributario preceptúa en su artículo 3 que “*Se requiere la emisión de una ley para: (...) 1. decretar (...) la tarifa o tipo impositivo (...)*”.

Sobre el tipo impositivo se refiere la doctrina como “*aquel elemento de cuantificación de la obligación tributaria que aplicado a la base permite obtener la cuota, que es expresivo de la parte de riqueza que corresponde a un ente público, y cuya existencia viene legitimada en razón de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo al realizar el hecho imponible. Esta (...) definición debe ser completada añadiendo que el tipo de gravamen es un elemento que debe (...) regularse por ley (con arreglo a criterios fijados en normas legales).*”<sup>122</sup>

## **2.5. Determinación de la Obligación Tributaria**

La determinación de la obligación tributaria únicamente es posible una vez se han identificado sus elementos, y en particular el hecho generador, momento en el cual a la base imponible le será aplicada el tipo impositivo. Una vez hecho lo anterior, surge la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, y a favor del sujeto activo.

El Código Tributario establece que “*La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la Ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.*”<sup>123</sup>

En la presente investigación se analizará la determinación de la obligación tributaria en el caso de la transferencia de dominio de bienes, por acto entre vivos o por causa de muerte; lo anterior con el fin de establecer el impuesto que corresponde pagar al vender bienes del patrimonio del causante para pago de sus

---

<sup>121</sup> Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

<sup>122</sup> Carrera Raya, Francisco José. *Op.cit.* Pág. 82.

<sup>123</sup> Artículo 103 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Código Tributario.

deudas. Para llegar a determinar la obligación tributaria, se tuvo que haber determinado el impuesto, lo cual se hace luego de identificar el hecho generador realizado por el sujeto pasivo, y de haber individualizado la base imponible para aplicarle el tipo impositivo aplicable.

En el ámbito tributario, no es factible que los mismos elementos den surgimiento a dos obligaciones tributarias de pago de impuestos diferentes, puesto que se estaría ante la violación del principio de no doble tributación, el cual además está reconocido por la Constitución guatemalteca. Por consiguiente deviene importante el haber analizado, qué bienes pueden ser propiedad de los particulares y las diferentes formas mediante las que se podrían transmitir, puesto que estos actos son hechos generadores de obligaciones tributarias. Al respecto, se tendrá que analizar, según cada impuesto, cuáles son esos hechos que dan nacimiento a la obligación en mención.

## Capítulo 3

### Efectos Tributarios en la Transmisión de Bienes

Como se indicó en capítulos anteriores, la transmisión de la propiedad de bienes se encuentra gravada por diferentes impuestos, según el acto que le haya dado nacimiento a la obligación tributaria. En atención al principio de legalidad previamente desarrollado, todo impuesto debe emanar de una ley debidamente aprobada por el órgano correspondiente, mismo que en Guatemala es el Congreso de la República. La ley que contenga un impuesto debe así mismo estipular los elementos de la obligación tributaria, y especialmente el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo.

Actualmente existen tres impuestos que gravan la transmisión de bienes, siendo estos: el impuesto al valor agregado, el impuesto de timbres fiscales, y el impuesto de herencias, legados y donaciones. Cada uno de los tributos indicados se aplica a hechos o actos diferentes, evitando así la doble o múltiple tributación. El impuesto al valor agregado y el impuesto de timbres fiscales son tributos que se aplican a transmisiones de dominio por actos entre vivos. Por el contrario, el impuesto de herencias, legados y donaciones es el que afecta las transmisiones de dominio por causa de muerte. A continuación se presentará el análisis sobre cada uno de los impuestos mencionados, para luego poder determinar cuál es el impuesto que debe aplicarse en las transmisiones de bienes, muebles identificables o inmuebles, que forman parte del patrimonio del causante para pago de las deudas de éste.

#### 3.1 Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones

Indica el autor Gabriel Franco que el impuesto de sucesiones *“es uno de los más antiguos que registra la historia de las instituciones fiscales, pero, debido a toda una serie de circunstancias de carácter social y económico, desaparece en el*

*transcurso del tiempo para reaparecer en una época relativamente reciente*<sup>124</sup>.

Este impuesto pretende gravar varios aspectos: I. Posesión de bienes o capital, y disposición de los mismos; II. Transmisión de bienes al momento de la muerte; III. Beneficio patrimonial obtenido por quien recibe los bienes por causa de muerte.

A lo largo del tiempo ha existido un impuesto aplicable a la transferencia de dominio de bienes cuando son trasladados del patrimonio de una persona que muere al de otras que aún se encuentran con vida. La razón de lo anterior es, especialmente, el incremento en el patrimonio de aquellos que reciben los bienes del causante.

Como se expuso en el primer capítulo, la transmisión de bienes por causa de muerte puede hacerse de forma testamentaria o intestada. En el primero de los casos el causante ha dispuesto de sus bienes con total conocimiento del destino que estos tendrán al él morir; en el segundo caso, será la ley la que disponga su destino. Entonces, si bien se podría tener una expectativa de un derecho futuro, no es sino hasta que una persona fallece que ese derecho se convierte en una realidad materializándose a lo largo del proceso sucesorio. Por lo tanto, los legisladores han considerado que el momento ideal para determinar específicamente el impuesto es una vez haya muerto el causante y se hayan individualizados los bienes que serán susceptibles de transmisión por la herencia, de esa forma será precisa la base sobre la que debería de aplicar la tasa que corresponda.

Como se indicó, existe un incremento en el patrimonio de los herederos el cual se presenta hasta que hayan sido nombrados como tales; por ello la determinación del impuesto se puede hacer hasta luego de fallecido el causante. En esa línea, continúa indicando el doctrinario Franco que *“cualquiera que sea el ángulo visual con el que se enfoque este aumento de disponibilidades, es indiscutible que representa, primero, un acrecentamiento del patrimonio; segundo, un aumento de riqueza, ajeno en absoluto al esfuerzo del titular, y tercero, un incremento de la*

---

<sup>124</sup> Franco, Gabriel. Principios de Hacienda Pública. Serie IV, Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, volumen XI. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1967. Pág. 453.

*facultad de prestación. Esto es decir que aparecen todos aquellos elementos que aconsejan la presencia de un gravamen de tipo progresivo.*"<sup>125</sup>

Lo anterior se comprueba al encontrar tarifas de impuestos que aplican de forma progresiva, según el parentesco o relación entre el causante y el heredero, y los bienes que se heredan. Sobre ello es importante mencionar que en estos casos *"La materia imponible la constituyen las herencias, legados, donaciones, mandas fideicomisos, renunciaciones a la sucesión por parte de los herederos que acrezcan a la masa hereditaria, etc. (Las leyes acostumbra a incluir entre las partidas deducibles los gastos de funeral y entierro). La base del impuesto es el activo hereditario, que se obtiene después de haber deducido las deudas del causante y las cargas que pesen sobre sus bienes. La estimación de la masa hereditaria se practica tomando como pauta el valor corriente de los bienes (...)"*<sup>126</sup>

Como bien se ha indicado en el párrafo precedente, y al inicio del presente trabajo de investigación, el activo hereditario "se obtiene hasta después de haber deducido las deudas del causante y las cargas que pesen sobre sus bienes"<sup>127</sup>. En consecuencia, se insiste en la relevancia de saldar las deudas de un causante previo a la partición de los bienes y adjudicación final a los herederos. Lo anterior resulta ser una consecuencia lógica de toda obligación personal, y del principio de responsabilidad patrimonial universal<sup>128</sup>. La muerte de una persona determina el momento a partir del cual dichas obligaciones también pueden ser exigibles, y por lo tanto deben ser cubiertas con los bienes del deudor (patrimonio del causante). Una vez saldadas las deudas del causante, y si hubiere bienes remanentes, se procederá a realizar la partición definitiva de la masa hereditaria y la adjudicación de los bienes correspondientes a cada heredero. Al existir entonces una transmisión de bienes de un patrimonio (el del causante) a otro (el del heredero) el Estado a través de su Poder Tributario ha determinado la necesidad de crear un impuesto específico que grave dichos actos.

---

<sup>125</sup> Franco, Gabriel. *Ibid.* Pág. 455.

<sup>126</sup> Franco, Gabriel. *Ibid.* Pág. 460.

<sup>127</sup> *Loc. Cit.*

<sup>128</sup> "La obligación personal queda garantizada con los bienes enajenables que posea el deudor en el momento de exigirse su cumplimiento." Artículo 1329 del Código Civil, decreto Ley 106 y sus reformas.

En Guatemala, con fecha 18 de noviembre de 1947, el Congreso de la República emite el Decreto 431 en donde se encuentra contenida la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones (en adelante denominado también como Ley del Impuesto de Herencias). Dicha ley se divide de la siguiente forma: I. Capítulo I: De la aplicación del impuesto; II. Capítulo II: De la liquidación del impuesto sobre donaciones entre vivos<sup>129</sup>; III. Capítulo III: De la liquidación del impuesto sobre herencias, legados y donaciones por causa de muerte; Capítulo IV: De las herencias vacantes; V. Capítulo V: Del Ministerio Público; VI. Disposiciones Generales.

La Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, como su nombre lo indica, establece la normativa impositiva relacionada a las disposiciones de bienes y que consisten específicamente en herencias, legados o donaciones por causa de muerte. Para los efectos de la presente investigación únicamente serán analizadas las normas en cuanto a la aplicación del impuesto que afecta las herencias. De ello será necesario determinar el hecho imponible, el sujeto pasivo obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, así como la base que será gravada y el tipo impositivo que se le aplicará.

### 3.1.1 Hecho Generador

La Ley del Impuesto de Herencias establece en su artículo 1 que “*Son objeto de la presente ley y causarán los impuestos que en ella se establecen: (...) c) **Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte, de bienes muebles, dinero en efectivo, acciones nominales o valores cotizables, sea cual fuere el lugar donde se encuentren, siempre que el juicio sucesorio se abriere o radicaran en la República; d) **Las herencias, legados y donaciones, por causa de muerte, de bienes muebles, dinero en efectivo, acciones nominales o valores cotizables, que se encuentren en Guatemala, (...); e) **Las herencias, legados y donaciones, (...)** de bienes inmuebles situados en la República y de derechos reales sobre los*****

---

<sup>129</sup> Derogado en lo que se refiera al Impuesto de Donaciones entre Vivos de bienes muebles e inmuebles, dado que el artículo 3 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, como ley posterior, contempla que la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles es un hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.

*mismos, (...); f) Las herencias, legados y donaciones, por causa de muerte, de bienes inmuebles ubicados fuera de la República o derechos reales sobre los mismos, (...); (...) h) Las herencias, legados y donaciones, (...) de derechos reales o personales, bienes de carácter mueble, dinero en efectivo, acciones nominales y valores cotizables, (...) siempre que tales valores provengan de una fuente de riqueza existentes en el territorio de la República.” (el resaltado no forma parte del texto original).*

Resulta claro cuáles son los hechos que activan la generación de la obligación tributaria. Para ello es importante atender al momento en que se da el hecho generador; al respecto se puede referir el artículo 36 de la Ley del Impuesto de Herencias, el cual establece que *“El impuesto se causa desde la fecha del fallecimiento del causante o de la declaratoria de la muerte presunta del ausente.”* Sin embargo, a pesar de que la legislación estipule que en ese momento se causa el impuesto, únicamente hace referencia a que a partir de ese momento nace la obligación tributaria, la cual estará a cargo del sujeto que se determine a lo largo del proceso sucesorio correspondiente y sobre la base imponible al aplicarle el tipo correspondiente.

No es posible determinar el Impuesto de Herencias mientras la persona que transmitirá sus activos se encuentre con vida, puesto que ella puede disponer de los mismos así como adquirir obligaciones, hasta el día de su muerte. Como se indicó previamente, una vez fallece una persona sus activos y pasivos no pueden incrementar de ninguna forma, debiendo entonces proceder a su división según se determine dentro del proceso sucesorio correspondiente. Sin embargo, en aras de proteger a los acreedores del causante se debe de proceder al pago de las deudas pendientes de cumplimiento. En consecuencia, no es sino hasta que se han pagado los pasivos que se podrá establecer el monto al que asciende la base imponible.

El Código Civil establece que *“La sucesión por causa de muerte se realiza por la voluntad de la persona, manifestada en testamento y, a falta de éste, por disposición de la ley. La primera se llama testamentaria y la segunda, intestada, comprendiendo en uno y otro caso todos los bienes, derechos y obligaciones que*

*no se extinguen por la muerte.*<sup>130</sup> Así mismo, preceptúa que “*Los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, y la sucesión puede ser a título universal y a título particular.*”<sup>131</sup> En consecuencia, es claro que el legislador se refiere a que el impuesto se causa “desde la fecha del fallecimiento del causante”, puesto que es a partir de este momento en que se adquieren los derechos a la sucesión, y por lo tanto la posibilidad de adquirir el patrimonio del causante.

### **3.1.2 Sujeto Pasivo**

La transmisión de bienes por causa de muerte, a través de la sucesión testamentaria o intestada, supone: I. la existencia de un causante, y II. la existencia de un heredero o legatario. En consecuencia, la Ley del Impuesto de Herencias establece una serie de tasas que serán aplicables a la persona que corresponda, según le haya sido delegada la herencia. El artículo 7 de este cuerpo legal indica que los diferentes sujetos obligados al pago del impuesto podrán ser: I. Hijos, cónyuge, y concubinos; II. Ascendientes y descendientes, excepto los hijos adoptante y adoptado; III. Herederos colaterales por consanguinidad, hasta el cuarto grado; IV. Parientes legales por afinidad; V. Extraños.

Si bien las figuras de causante y heredero se han mencionado previamente, se estima necesario en este momento indicar una definición para cada uno de los sujetos. “*En sentido gramatical, suceder es entrar a una persona en lugar de otra. Jurídicamente, significa continuar el derecho de que otro era titular. Una transmisión se ha operado; el derecho que pertenecía a uno, ha pasado a otro. Esa transmisión del derecho puede ocurrir ya sea por actos entre vivos, como la venta, la donación, la cesión; ya sea por muerte del titular. En la transmisión entre vivos hay una sucesión a título particular, porque sólo se transmiten ciertos derechos integrantes del patrimonio de una persona. En la transmisión mortis causa hay una sucesión a título universal, porque se transmite todo el conjunto de*

---

<sup>130</sup> Artículo 917 del Código Civil, Decreto Ley 106 y sus reformas.

<sup>131</sup> Artículo 918 del Código Civil, decreto Ley 106 del Congreso de la República y sus reformas.

*bienes del difunto (...)*<sup>132</sup> La sucesión ha sido definida por el código civil argentino como “*la transmisión de los derechos activos y pasivos que componen la herencia de una persona muerta, a la persona que sobrevive, a la cual la ley o el testador llama para recibirla (...)* Pasando por alto la impropia denominación de derechos pasivos a las obligaciones, esta definición da una idea correcta de la institución y permite extraer los elementos necesarios de toda sucesión mortis causa: a) La persona fallecida, llamada también causante o de cujus; b) Los llamados a sucederla, sea por la ley o por la voluntad del difunto. A éstos se los designa con el nombre de sucesores o causahabientes, si la sucesión es a título universal, se llamarán también herederos... c) El conjunto de bienes de que era titular el difunto, es decir, su patrimonio. Este va a ser el objeto material de la transmisión; se lo llama la herencia.”<sup>133</sup>

Según lo indicado previamente, se puede entender que los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que reciben la herencia, o el legado, según corresponda. En el mismo sentido se expresan los artículos 12 y 13 de la Ley del Impuesto de Herencias indicando que “*Para la aplicación de las cuotas a que se refiere al Artículo 7° de la presente ley, los herederos, legatarios o donatarios deberán justificar su parentesco (...)*”, y “*Las personas que no hubieren comprobado su parentesco en la forma establecida por el Artículo anterior, serán consideradas como extrañas, aún cuando las que sí lo hubieren establecido les reconozcan sus derechos para que puedan percibir la porción que les corresponde.*”, respectivamente.

Dado que en la Ley del Impuesto de Herencias no se indica expresamente quien es el sujeto pasivo, otros pasajes de la ley también llevan a concluir que el sujeto obligado al cumplimiento de la obligación tributaria es aquella persona que recibe la herencia, el legado o la donación.<sup>134</sup> Lo anterior deriva de la imposible atribución

---

<sup>132</sup> Borda, Guillermo A. Manual de Sucesiones. Buenos Aires, Argentina. 11ª Edición Actualizada. Editorial Perrot. 1991. Pág. 9.

<sup>133</sup> *Loc. cit.*

<sup>134</sup> El artículo 15 de La Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, establece que: “*Si algún heredero, legatario o donatario renunciare a la porción que le corresponde sin que antes hubiere de su parte dado aceptación expresa o tácita, el impuesto deberá ser satisfecho, conforme a la cuota y por la persona a quien de acuerdo con la ley o al instrumento público se asignen los bienes respectivos*

de obligaciones a una persona que ya no puede actuar dentro del derecho. De la misma forma, se debe hacer referencia a que el impuesto se paga una vez se haya hecho el inventario de bienes del caudal hereditario, y con ello determinado el impuesto a pagar, como se tratará más adelante.

### 3.1.3 Base Imponible

Una vez se ha identificado el hecho generador del impuesto de herencias, e individualizado al sujeto pasivo de la obligación tributaria, resulta necesario iniciar con el proceso de determinación del impuesto. La Ley del Impuesto de Herencias establece que *“Para el pago del impuesto se tomará como base el valor de los bienes que se transmiten por herencia, legado, o donación, haciéndose las deducciones (...)”*<sup>135</sup> establecidas en el mismo cuerpo normativo.<sup>136</sup> Dichas deducciones corresponden, en términos generales, a las deudas o gravámenes transmitidos por el donante o el causante, así como los gastos funerarios o de inhumación, indemnizaciones que surjan por la muerte del causante, entre otros.

Con relación al valor de los bienes, se debe atender a lo que establece la legislación al indicar que *“(...) para la estimación de su cuantía, se tomará como base el valor que se asigne o tengan asignado los bienes yacentes a partir de la fecha en que se ponga en conocimiento del Fisco, el hecho de la sucesión.”*<sup>137</sup> La

---

(...). El artículo 16 del mismo cuerpo normativo establece que: *“Cuando se sucede por derechos de representación, se pagará el impuesto que corresponde a la persona del representante.”* Por último, se menciona lo que al respecto preceptúa el artículo 17 de la Ley del Impuesto de Herencias: *“Si algún heredero, legatario o donatario enajenare a título gratuito los derechos que le correspondieren como tal, antes de practicarse la liquidación, se estará a lo que dispone el artículo 15. Pero si la enajenación fuere a título oneroso, se pagará el impuesto que corresponda al heredero instituido, más el impuesto de alcabala.”*

<sup>135</sup> Artículo 4 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>136</sup> Sobre la legislación española, establece el autor Carrera Raya que *“el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece en su apartado a) que constituye el hecho imponible «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio»; siendo la base imponible en las transmisiones mortis causa el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles (art. 9). (...) observamos la conexión lógica entre hecho y base imponible, es decir, entre el presupuesto fáctico que origina la obligación – la adquisición de bienes y derechos por herencia – y la valoración que es preciso hacer de esos bienes y derechos (también de las cargas y deudas) para conocer con qué «intensidad» se ha realizado el hecho imponible.”* Carrera Raya, Francisco José. *Op.cit.* Pág. 75.

<sup>137</sup> Artículo 36 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

operación anteriormente indicada lleva al sujeto pasivo a determinar la base imponible del impuesto de herencias.

### 3.1.4 Tipo impositivo

Habiendo determinado los bienes que conforman la masa hereditaria, y siendo el valor de estos la base imponible a ésta le será aplicable el tipo impositivo indicado en el artículo 7 de la Ley del Impuesto de Herencias, el cual contiene una tasa progresiva del 1% al 25%, según la calidad del sujeto pasivo, y su relación con el causante, así como el valor de la herencia, legado o donación por causa de muerte que le fuere entregado. A continuación se indican los tipos impositivos establecidos por la ley:

Porción de cada heredero, legatario o donatario	Hijos, cónyuge y concubinos	Ascendientes y descendientes, excepto los hijos adoptante y adoptado	Colaterales por consanguinidad			Parientes legales por afinidad	Extraños
			2° Grado	3° Grado	4° Grado		
Hasta Q.50,000.00	1%	2%	3%	5%	7%	9%	12%
Hasta Q.100,000.00	2%	3%	4%	6%	9%	10%	14%
Hasta Q.200,000.00	3%	4%	5%	7%	10%	11%	16%
Hasta Q.300,000.00	4%	5%	6%	8%	11%	12%	18%
Hasta Q.500,000.00	5%	6%	7%	9%	12%	13%	20%
Cantidades mayores	6%	7%	8%	10%	13%	14%	25%

### 3.1.5 Determinación, liquidación y pago del impuesto

Para el efecto de la presente investigación, como se mencionó previamente, únicamente se tomarán en cuenta los apartados de la legislación que se refieran al impuesto sobre las herencias. En consecuencia, se debe mencionar que la liquidación del impuesto bajo análisis se encuentra regulada dentro de los artículos 36 al 51 de la Ley del Impuesto de Herencias. Anteriormente se indicó que el impuesto se causa desde la fecha de la muerte del causante (o de la declaratoria de la muerte presunta del ausente, en su caso); sin embargo, es necesario que

previo se cumplan con las etapas procesales correspondientes para determinar la base imponible que será gravada con el impuesto.

El proceso sucesorio<sup>138</sup> inicia con la radicación del mismo, lo cual realiza quien considere tener derecho a la herencia<sup>139</sup>. Luego de la radicación del proceso sucesorio, ya sea en sede judicial o notarial, se debe dar lugar a la junta de herederos, previa publicación<sup>140</sup> del día, hora y lugar en donde se llevará a cabo. Una vez se ha nombrado al albacea o administrador de la mortual, y los herederos o legatarios han aceptado su calidad como tales, el Juez o el Notario que esté a cargo de la dirección del proceso realiza un inventario<sup>141</sup> que contendrá los activos y pasivos del caudal hereditario, con el fin de determinar los bienes, derechos y obligaciones que se heredarán, y que constituirán la base imponible del impuesto de herencias.

Posteriormente, y siguiendo el trámite legalmente establecido, quien dirija el proceso sucesorio deberá darle audiencia a la Procuraduría General de la Nación, luego de lo cual *“entregará el expediente a la (Dirección de Avalúo de Bienes Inmuebles – DICABI – Sección de herencias, Legados y Donaciones) para que, sin otro trámite y con base en lo actuado, practique la liquidación de los impuestos*

---

<sup>138</sup> El artículo 450 del Código Procesal Civil y Mercantil, decreto ley 107 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, establece que *“Sin perjuicio de que los interesados obtengan la declaración judicial de otros derechos que pudieran haber emanado del fallecimiento de su causante, o de su muerte presunta, el proceso sucesorio determinará, cuando menos: (...) 2. Los bienes relictos; 3. Las deudas que gravan la herencia; 4. Los nombres de los herederos; 5. El pago del impuesto hereditario; y 6. La partición de la herencia.”*

<sup>139</sup> El artículo 455 del Código Procesal Civil y Mercantil, decreto ley 107 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, establece que *“pueden promover el proceso sucesorio los que tengan interés en la herencia, tales como el cónyuge supérstite, los herederos, el Ministerio Público, los legatarios, los acreedores, el albacea o por otro concepto similar. (...)”*

<sup>140</sup> El artículo 456 del Código Procesal Civil y Mercantil, decreto ley 107 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, establece que *“En la misma resolución en que se radique el proceso, se ordenará la publicación de edictos, citando a los que tengan interés en la mortuoria, debiendo publicarse por tres veces, dentro del término de quince días, en el diario Oficial, y contendrán los nombres del solicitante y del causante, el tipo y forma de proceso que se radica, así como lugar, día y hora para la celebración de la junta de herederos, ante el juez competente o el notario, según los casos.”*

<sup>141</sup> El artículo 463 del Código Procesal Civil y Mercantil, decreto ley 107 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, establece que *“Las reglas que los testadores hayan establecido para el inventario, avalúo, liquidación y división de los bienes, serán respetadas por los herederos instituidos.”* Por su parte, el artículo 490 del mismo cuerpo legal establece que *“El notario faccionará el inventario del patrimonio hereditario, cuidando especificar detalladamente los bienes, derechos y acciones que constituyen el activo, con su valor actual; el pasivo, formado por las obligaciones, gastos deducibles y las costas que gravan la herencia. También indicará lo relativo a bienes gananciales y litigiosos (...)”*

respectivos, de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Herencias, Legados y Donaciones (...);” luego el expediente será devuelto con la certificación de lo resuelto para que se proceda a pago de la liquidación fiscal. Por su parte el artículo 39 de la Ley del Impuesto de Herencias indica los documentos que deben presentarse para que se inicie la liquidación del impuesto<sup>142</sup>, lo cual según lo estipulado por el Código Procesal Civil y Mercantil sucede luego de la declaración de los bienes a heredar, las deudas del causante, y el nombre de los herederos.

Una vez presentados los requisitos ya indicados, “Las autoridades fiscales, dentro de los diez días siguientes a la recepción de los documentos a que se refiere el artículo anterior, practicarán la liquidación del impuesto (...).”<sup>143</sup> El impuesto que determine la autoridad correspondiente se deberá pagar en el plazo de diez días contados a partir de la notificación de la liquidación. Finalmente, “Al formularse la liquidación definitiva, se declarará que con el pago de su importe queda satisfecho el interés fiscal (...).”<sup>144</sup>, y por lo tanto “Efectuado el pago de la liquidación, la autoridad fiscal hará saber al juzgado en que se radiquen los autos del juicio sucesorio, que la Hacienda Pública cesa de tener interés en el mismo (...).”<sup>145</sup>.

Habiendo ya presentado de forma general el contenido de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, específicamente en lo relativo al impuesto de herencias se debe recalcar en el hecho constitutivo de la obligación tributaria. La misma ley establece aquellos actos que son objeto de aplicación del contenido de las normas relacionadas, y todos ellos dan a entender que es “la herencia, el legado, o la donación por causa de muerte” el hecho que constituye el hecho generador. Así mismo, se determina como sujetos pasivos a los parientes o

---

<sup>142</sup> “a) Certificación del auto de declaratoria de herederos o de la declaratoria de legitimidad del testamento; y cuando así procediere, de la declaratoria de muerte presunta; b) testimonio del testamento en su caso, c) Inventario de los bienes yacentes conocidos con su respectivo avalúo (...) d) Los comprobantes del pasivo; y e) Comprobantes para establecer el parentesco, si no se tratare de intestado, y para establecer la fecha de la muerte del causante y edad del heredero en su caso (...).”

<sup>143</sup> Artículo 40 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>144</sup> Artículo 45 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>145</sup> Artículo 46 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

terceros que recibirán los bienes de la masa hereditaria, o caudal hereditario como le denomina la ley.

Establece el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Herencias que *“para la aplicación de las cuotas establecidas en el Artículo 7 de la presente ley, se atenderá al monto de la porción de cada heredero, legatario o donatario.”* De ello se debe entender que únicamente es posible aplicarle el tipo impositivo a una base determinada, la cual deberá consistir en la porción correspondiente a cada heredero. Lo anterior resulta tener mayor claridad cuando son varios los herederos, legatarios, y donatarios, y estos ostentaban una relación con el causante graduada de forma diferente por la ley.

Para una mejor comprensión de lo anterior, se utiliza el siguiente ejemplo: un causante determina en su testamento que su único hermano recibirá un vehículo como legado, su mejor amigo recibirá su colección de pinturas como legado, sus tres hijos recibirán el resto de la herencia con excepción de la casa en la que habita la cual recibirá el hijo mayor de su hermano. En el presente caso, los sujetos pasivos de la obligación tributaria son el hermano, el amigo, los tres hijos, y el sobrino, todos del causante. La base imponible, entonces, la constituye el valor de los bienes (la porción) de cada uno de los herederos o legatarios. Lo anterior podrá determinarse, además, una vez se haya realizado el pago de las deudas del causante, el inventario y la liquidación correspondiente al patrimonio del causante.

Adicionalmente, se agrega al ejemplo anterior el supuesto que dentro del patrimonio del causante no hubiere dinero en efectivo suficiente para el pago de las deudas de éste; en este caso, tanto el administrador de la mortal, y los herederos, con fundamento en ley, pueden decidir pagar dichas deudas previo a la realización del inventario, y la determinación y liquidación del impuesto, así como previa partición y adjudicación de los bienes que a cada uno le correspondiere. Consecuentemente, si el albacea y los herederos determinasen vender una de las fincas del causante para que ese dinero sea utilizado para el pago de las deudas aludidas, estarían actuando dentro del marco legal vigente. En este supuesto habría un acto generador de una obligación tributaria: la transmisión de bienes

para el pago de la deuda. En este caso surge entonces la duda de ¿cuál es el impuesto que afecta dicho acto? Para responder a la pregunta anterior resulta necesario analizar también los otros impuestos que gravan la disposición de bienes.

### **3.2 Impuesto al Valor Agregado**

El Impuesto al Valor Agregado es el tributo que grava el consumo, y es conocido por sus siglas IVA (tal y como podrá ser denominado en adelante). Al ser un impuesto indirecto sobre el consumo es absorbido finalmente, y en su totalidad, por el consumidor final. Precisamente por lo anterior se clasifica como un impuesto indirecto puesto que la Administración Tributaria no percibe directamente, luego de cada transacción, el impuesto pagado; sino que éste lo percibe el vendedor al efectuar una transacción, la cual consiste básicamente en la transmisión de bienes o adquisición de servicios. El vendedor acumula crédito fiscal por el IVA que paga a sus proveedores, y débito fiscal por el IVA que recibe por parte de los consumidores.

En Guatemala el Impuesto al Valor Agregado se encuentra regulado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas. Dicho decreto se encuentra dividido de la siguiente forma: I. Título I: Normas Generales; II. Título II: Del Impuesto; III. Título III: De La Administración Del Impuesto; IV. Título IV: De Los Inmuebles y De Los Vehículos; V. Título V: De Los Epígrafes; VI. Título VI: De Las Disposiciones Transitorias, Derogatorias y De La Vigencia. Así mismo, mediante Acuerdo Gubernativo número 5-2013 de la Presidencia de la República se emite el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Según los supuestos que se han establecido a lo largo del presente trabajo de investigación, se analizará a continuación los elementos de la obligación tributaria que surge por la transmisión de bienes, específicamente por un acto entre vivos, y que se encuentran afectos al pago del IVA.

### 3.2.1 Hecho generador

Establece la Ley del IVA que *“El impuesto es generado por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos; (...) 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso; (...) 8) La primera venta o permuta de bienes inmuebles; 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles (...) En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.”*<sup>146</sup>

Para comprender todos los actos que abarca la acepción “venta”<sup>147</sup> hay que atender a lo establecido por el artículo 2 de la Ley del IVA, el cual preceptúa que *“Para los efectos de esta ley se entenderá: 1) Por venta: todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.”*

No está de más indicar que el IVA aplica, entonces, para todas aquellas transmisiones de dominio en la que, como un acto entre vivos, dos o más personas dispongan unas vender y otras comprar un determinado bien. Esta venta deberá estar enmarcada dentro de los parámetros legales y, además de las obligaciones y derechos civiles o mercantiles que pudieren surgir, se encuentra sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas.

---

<sup>146</sup> Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>147</sup> *“La primera venta o permuta de bienes inmuebles a que se refiere el artículo 3 numeral 8 de la Ley es la operación traslativa de dominio del bien inmueble que se efectúe después de la primera inscripción de dominio del mismo que se regula en el artículo 1130 del Decreto 106 del Jefe de Gobierno de la República, Código Civil, que conste en los libros correspondientes del Registro General de la Propiedad.”* Artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo número 5-2013 de la Presidencia de la República de Guatemala.

### 3.2.2 Sujeto pasivo

Una vez generado el hecho que da nacimiento a la obligación tributaria, inmediatamente se individualiza y determina el sujeto obligado a su cumplimiento. Al respecto establece la legislación vigente relacionada al Impuesto al Valor Agregado que “El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley”<sup>148</sup>.

Dicha norma no aclara quien es realmente el sujeto pasivo, puesto que para celebrar un contrato se necesita la participación de dos o más personas. En el que nos ocupa, es decir la venta de los bienes que forman parte del patrimonio del causante para el pago de deudas de éste, es innegable la existencia de dos polos: vendedor y comprador. El polo vendedor estaría constituido por los herederos y el causante, para dar cumplimiento a las obligaciones del causante, y el polo comprador estaría constituido por la persona que adquiera los bienes que se transmitan, y entregue la contraprestación consistente en dinero.

Por lo anterior, se estima necesario transcribir y analizar el artículo 6 de la Ley del IVA, el cual indica que *“También son sujetos pasivos del impuesto: 1) El importador habitual o no. 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala. 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala. 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley. 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.”*

El artículo previamente citado indica que *“también son sujetos pasivos del impuesto... el contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala”*. Sobre ello se debe comprender que el comprador únicamente será sujeto pasivo de la obligación tributaria consistente en el pago del IVA cuando

---

<sup>148</sup> Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

el vendedor no esté domiciliado en Guatemala; puesto que, si el vendedor tiene domicilio en Guatemala, quien ocupa el lugar de sujeto pasivo es éste.

### **3.2.3 Base imponible**

Según la Ley del Impuesto al Valor Agregado *“La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros: 1. Los reajustes y recargos financieros 2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad. 3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas..”*<sup>149</sup>

Por su parte, el artículo 56 de la Ley del IVA establece que *“En el caso específico de la primera venta o permuta de bienes inmuebles o para los otros casos de transferencias de bienes inmuebles, la base del impuesto la constituye el precio de venta consignado en la factura, escritura pública o el que consta en la matricula fiscal, el que sea mayor. Si el vendedor es contribuyente registrado de este impuesto y su actividad es la construcción o la venta de bienes inmuebles, incluyendo terrenos con o sin construcción, la base imponible es el precio de venta o permuta o el que consta en la matricula fiscal, el que sea mayor. Cuando el enajenante no sea contribuyente del impuesto o siendo contribuyente su giro habitual no sea comerciar con bienes inmuebles, en cualquier forma de transferencia de dominio de bienes inmuebles gravada por esta Ley, la base imponible es el precio de la enajenación que deberá ser consignado en la escritura pública o el que consta en la matricula fiscal, el que sea mayor. (...)”*.

---

<sup>149</sup> Artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

La legislación ha asignado una valoración al hecho generador y por lo tanto se puede determinar la base sobre la cual debe aplicar el tipo impositivo que en la ley se indique.

#### **3.2.4 Tipo impositivo**

Con relación al tipo impositivo, la Ley del IVA establece que *“Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes (...)”*<sup>150</sup>.

Excepcionalmente, la legislación relacionada al IVA establece en su artículo 55 las tarifas fijas que pagarán las ventas, permutas o donaciones de los vehículos automotores; lo mismo sucede con las motocicletas. En ambos casos se deberá atender al año del modelo de los vehículos o motocicletas, ya que les será aplicable la tarifa fija que establece la ley siempre que no sean del año en curso, del año anterior al año en curso, o del año siguiente al año en curso.

#### **3.2.5 Determinación, liquidación y pago del impuesto**

En cuanto al régimen general del IVA, el artículo 19 de la Ley del IVA establece que *“La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.”* Por período impositivo debe entenderse lo que al respecto define el artículo 2 del mismo cuerpo legal, indicando que *“Para efectos de esta ley se entenderá (...) 7) Por período impositivo: Un mes calendario (...).”*

Posteriormente, *“Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento utilizando los formularios que proporcionará la Dirección*

---

<sup>150</sup> Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

*al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.”*<sup>151</sup>

En cuanto a las obligaciones formales, continúa estableciendo la legislación vigente que *“La declaración y el pago del impuesto cuando corresponda, deberá efectuarse en la Dirección o en las instituciones autorizadas por ésta, en efectivo o mediante cheque del contribuyente librado a la orden de la Dirección.”*<sup>152</sup> Así mismo, *“Si por alguna circunstancia no se dispone en un momento dado de los formularios de declaración, ello no exime a los obligados de declarar y de pagar oportunamente el impuesto (...)”*<sup>153</sup>

En cuanto a la enajenación, venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores se establecen diferentes fechas y formas de pago. Para ello se transcribe lo que al respecto, en sus partes conducentes, establece el artículo 57 de la Ley del IVA: *“En la enajenación, venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres, del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, si el vendedor, permutante o donante es contribuyente registrado (...) el impuesto se determinará aplicando la tarifa establecida en el artículo 10 de esta Ley y se pagará en el momento de la venta, permuta o donación (...). Para el caso de los vehículos que no son del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, el impuesto se determinará con base a la escala de tarifas específicas establecidas en el artículo 55 de la Ley (...) y se pagará siempre en efectivo por el adquiriente, en los bancos del sistema o instituciones autorizadas para el efecto, dentro del plazo de quince días hábiles contados a partir de la fecha en que se legalice el endoso por la enajenación, venta, permuta o donación del vehículo en el Certificado de Propiedad de Vehículos (...). En la enajenación, venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres que se realicen con posterioridad a la primera venta, deberán formalizarse en el*

---

<sup>151</sup> Artículo 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>152</sup> Artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>153</sup> Artículo 42 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

*Certificado de Propiedad de Vehículos, el cual deberá ser proporcionado por la Administración Tributaria o por la institución que expresamente se defina para el efecto. (...) El impuesto se pagará utilizando los medios que ponga a su disposición la Administración Tributaria (...)*”.

En aquellos casos en que la transferencia de dominio haya sido de bienes inmuebles, y se encuentre gravada por la Ley del IVA, la ley establece en el mismo artículo 57 que “(...) si el vendedor es contribuyente registrado del impuesto y su actividad es la construcción o la venta de inmuebles, (...) la enajenación deberá documentarse en escritura pública para los efectos registrales, pero el impuesto se pagará en la factura por la venta y en la fecha en que se emita ésta. El monto del impuesto y la identificación de la factura se deben consignar en la razón final del testimonio de la escritura traslativa de dominio. (...) Cuando el enajenante no sea contribuyente del impuesto o siendo contribuyente su giro habitual no sea comerciar con bienes inmuebles, (...) la enajenación deberá documentarse en escritura pública y el impuesto se pagará por el adquiriente en efectivo o por cualquier medio que la Administración Tributaria ponga a su disposición, dentro del plazo de quince (15) días siguientes al de la fecha de autorización de la escritura, se haya o no compulsado el testimonio. El Notario está obligado a consignar en la razón final del testimonio de la escritura pública, el monto del impuesto que grava el contrato y deberá adjuntar el recibo o fotocopia legalizada del recibo de pago respectivo.”

Adicionalmente, establece la ley que “Los Registros Públicos están obligados a exigir la presentación del documento en que conste el pago del impuesto establecido en esta Ley, cuando corresponda, y el Registro General de la Propiedad, además de la obligación anterior, debe exigir la presentación del recibo de pago que corresponda al último trimestre vencido del Impuesto Único Sobre Inmuebles, requisito sin el cual no se efectuarán las inscripciones, anotaciones u operaciones en los mismos en tanto no se subsane.”<sup>154</sup>

---

<sup>154</sup> Artículo 57 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

### 3.3 Impuesto del Timbre Fiscal

El Impuesto del Timbre Fiscal fue establecido mediante la emisión del Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala. El mismo fue creado para que gravara los actos y contratos indicados en dicha ley. Al respecto el decreto aludido establece en su artículo 2 que *“Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes: 1. Los contratos civiles y mercantiles. 2. Los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país al tiempo de ser protocolizados, de ser protocolizados de presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial. 3. Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.”*

La Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos establece que *“Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado – IVA-, están afectos a pagar el Impuesto de Timbres fiscales en los actos o contratos que celebren de conformidad con esta ley, cuando dichos actos y contratos no sean gravados con el Impuesto al Valor Agregado –IVA-.”*<sup>155</sup>

Sin perjuicio de la exención anteriormente indicada, el Impuesto de Timbres Fiscales toma relevancia a partir del año 2012 cuando se emite el Decreto 9-2012 por el Congreso de la República de Guatemala. Dicha ley contiene una reforma a la Ley del IVA la cual establece que *“la segunda y subsiguientes transferencias de dominios de viviendas por cualquier título, tributarán conforme a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.”*<sup>156</sup>

Por consiguiente, desde del 8 de marzo del año 2012, fecha en que entra en vigencia la norma citada, a partir de la segunda transferencia de dominio de bienes inmuebles se debe pagar la tarifa específica que establece la Ley de

---

<sup>155</sup> Artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

<sup>156</sup> Artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

Timbres Fiscales. *“La tarifa del impuesto es del tres por ciento (3%). El impuesto se determina aplicando la tarifa al valor de los actos o contratos afectos.”*<sup>157</sup>

### **3.4 Análisis Comparativo de Impuestos**

Como se ha establecido, la transferencia de dominio de bienes, ya sea por acto entre vivos o por causa de muerte, está sujeta al pago de impuestos. Por su parte, la transmisión de bienes del patrimonio de una persona a otra, como consecuencia de una decisión consciente, voluntaria, y tomada en vida por aquella consiste en el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto de Timbres Fiscales, según las tarifas que corresponda a cada acto – hecho generador –. En este supuesto, se considera que las partes tendrán un beneficio en su patrimonio derivado del valor que se le ha agregado al bien de que trate la transacción.

Por el otro lado, la transmisión de dominio por causa de muerte de bienes muebles o inmuebles, incluyendo el dinero en efectivo, se encuentra sujeta al pago del Impuesto de Herencias, Legados o Donaciones, según corresponda. Se pudo establecer que dicho impuesto afecta la transferencia de bienes de un patrimonio a otro al fallecer quien dispone de éste; en caso el causante no haya dispuesto de sus bienes, la ley suple su voluntad. Es importante recalcar que el impuesto de herencias se determina aplicando el tipo impositivo, según corresponda a cada sujeto pasivo, al valor de los bienes específicos que se haya determinado para cada heredero. Previo a proceder con la determinación y liquidación del impuesto se debe realizar el pago de las deudas del causante; en este momento el albacea o administrador de la mortal, en concordancia con los herederos, pueden disponer de los bienes del causante para saldar las obligaciones pendientes de cumplimiento.

En el supuesto en que se determine proceder con la venta de los bienes del causante por no haber suficiente liquidez para cubrir las deudas de éste, es importante aclarar que los herederos no están disponiendo de los bienes de forma

---

<sup>157</sup> Artículo 4 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolos, decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

particular y en su propio beneficio; así mismo, tampoco están disponiendo de su derecho hereditario. En este caso, en aras de honrar la palabra del causante y proteger la seguridad jurídica de las bases sobre las que contrataron los acreedores con el causante, así como en cumplimiento a la consecuencia lógica de toda obligación, aquellos a cargo de la administración del patrimonio de quien ha fallecido proceden a disponer de los bienes de aquel, como hubiera debido hacerlo en vida para cumplir con sus obligaciones no habiendo tenido liquidez económica.

Entonces, se presentan nuevamente las dudas que previamente se expusieron: ¿A qué tributo está afecta la transmisión de propiedad de un bien que forma parte del patrimonio del causante, con el fin de pagar deudas de éste?, ¿deben los herederos cumplir con la obligación de pago del tributo que corresponda? O, por el contrario, ¿debe el adquirente, tercero ajeno al proceso sucesorio, cumplir con dichas obligaciones? Y, en todo caso, ¿cuál es el hecho generador de la obligación tributaria en dicha transmisión?

Según las preguntas planteadas, es necesario determinar en primer lugar cual es el hecho generador que hace surgir la obligación tributaria sustantiva. El caso bajo análisis dentro del presente trabajo de investigación, cuando el albacea testamentario y los herederos, con base legal, acuerdan disponer de los bienes que forman parte del patrimonio del causante para el pago de deudas de éste, nos encontramos frente a un acto de disposición, que implica la transmisión de bienes de un patrimonio a otro. Más claramente, es importante indicar que la legislación expresamente indica que dicho acto consiste en una venta.

Como fundamento a lo anterior, se recalca que el contenido del artículo 1052 del Código Civil establece que “Si no hubiere en la herencia dinero bastante para hacer los pagos de las deudas y de los legados, **promoverán los albaceas la venta de los bienes** muebles, y no alcanzando éstos, la de los inmuebles, **procediendo en ambos casos con intervención de los herederos (...)**” (el resaltado no forma parte del texto original). Nótese que la norma citada indica que se venderán los bienes, y de acuerdo con la legislación vigente toda venta está

gravada por el Impuesto al Valor Agregado, excepto en aquellos casos en que se encuentra gravada por el Impuesto de Timbres Fiscales.

En el caso presentado, la disposición de los bienes la hace el albacea y los herederos, sobre bienes determinados que aún no les pertenecen a éstos. Los bienes que se pretende transmitir pertenecen al patrimonio del causante, quien como acto de última voluntad dispuso el destino final de los mismos. Sin embargo, por causas ajenas a los destinatarios finales, es decir las deudas del causante, es necesario disponer del patrimonio en mención para darle debido cumplimiento a las obligaciones que haya dejado pendientes dicho causante.

En esta línea, la disposición de bienes implica la transmisión de estos al patrimonio de otra persona, distinta de los herederos o legatarios. Ya que el fin de la disposición es contar con los medios necesarios para pago de deudas del causante; quien adquiera los bienes de los cuales se dispone debe dar una contraprestación, pago. La contraprestación podría ser monetaria o bien consistir en la liberación de la deuda misma, como sucedería en caso se perfeccionara una adjudicación en pago; en ambos casos, al haber una contraprestación directa se estaría ante lo que la Ley del IVA considera como una venta.

Como ya fue indicado, el artículo 2 de la Ley del IVA determina que *“Para los efectos de esta ley se entenderá: 1) Por **venta: todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derecho reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.**”* (el resaltado no es parte del texto original).

Es claro que, en el caso en que se vendan los bienes que forman parte del patrimonio del causante para el pago de las deudas de este, no se puede concebir que dicha transferencia haya sido gratuita por los fines que se pretende cumplir con la misma.

Así mismo, la Ley del ITF establece que la segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles están afectas al pago de dicho impuesto. Nuevamente la legislación no deja lugar a interpretación sobre el hecho generador

que da surgimiento a la obligación tributaria: la venta. Y, por lo tanto, debe procederse a la determinación y liquidación del impuesto que corresponde.

Del análisis expuesto, y una vez individualizado el hecho generador resulta consecuencia de ello identificar la base imponible y el sujeto pasivo, para luego de aplicar la tarifa impositiva, proceder a determinar, liquidar, y pagar el impuesto correspondiente. En el caso expuesto a lo largo del presente trabajo de investigación, el impuesto aplicable es el Impuesto al Valor Agregado (o el Impuesto de Timbres Fiscales, cuando aplique según cada caso). Para ello, será necesario atender al análisis del impuesto correspondiente y que se ha expuesto en líneas precedentes dentro del presente capítulo.

## Capítulo 4

### Presentación, Análisis, y Discusión de Resultados

#### 4.1 Presentación

De especial importancia resulta el criterio del sector público en cuanto al tema bajo análisis, puesto que son estos los que calificarán la correcta determinación, liquidación y pago de un impuesto. También resulta importante conocer el criterio del sector privado, puesto que los administrados son el sujeto pasivo y vulnerable de la relación jurídico-tributaria, y sobre quienes se ejerce el poder tributario por parte del Estado. Consecuentemente, se han utilizado algunos instrumentos de investigación de campo, con el fin de conocer lo que los sectores público y privado consideran acerca de la cuestión planteada: **¿De qué impuesto constituye hecho generador la venta de un bien que forma parte del patrimonio del causante para pago de deudas de éste?**

Se debe tener presente que el administrado es quien inicialmente, con base en ley, determina, liquida y paga el impuesto que corresponda, según cada caso. Posteriormente, y dentro del plazo que la ley lo permite previo a la prescripción, la Administración Tributaria podría revisar la determinación, liquidación y pago para establecer si corresponde o no realizar algún ajuste. En algunos casos son instituciones distintas a la Superintendencia de Administración Tributaria las que aprueban o imprueban las liquidaciones de los impuestos; tal es el caso de las liquidaciones que corresponden al Impuesto Sobre Herencias, Legados o Donaciones por Causa de Muerte las cuales son aprobadas, improbadas, o modificadas por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas<sup>158</sup>.

---

<sup>158</sup> “Las principales atribuciones de la Sección de Mortuales y Donaciones son las siguientes: 1) Controlar, tramitar y resolver los expedientes recibidos de la Dirección General de Rentas Internas, relacionados con la Ley de Herencias, Legados y Donaciones. 2) Devolver los expedientes acompañando los avalúos correspondientes a la Dirección General de Rentas Internas, para la liquidación respectiva, a través de la Jefatura del Departamento Administrativo. 3) Las demás que sean de su competencia, o que le asignen las autoridades superiores.” Artículo 26 del Reglamento Interno de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, acuerdo gubernativo del Ministerio de Finanzas Públicas número 1-80.

Por lo tanto, en primer término, es obligación de todo administrado conocer sobre si determinada situación jurídica consiste en un hecho generador del pago de un impuesto. De resultar positivo dicho análisis resultará también en la individualización del impuesto que se debe aplicar a determinada base imponible, y quien es el sujeto pasivo obligado al pago del mismo. Posteriormente, entonces, el sujeto pasivo debe determinar el monto del impuesto a enterar a las cajas fiscales o entregarlo al ente retenedor, luego de aplicar la tasa impositiva a la base imponible.

Una vez hecho el pago del impuesto por parte del contribuyente, el ente público correspondiente procede a revisar la determinación y liquidación del impuesto, según el impuesto que trate, y por consiguiente realizar los ajustes que considere oportunos. Derivado de los diferentes criterios que se han encontrado en situaciones similares a la expuesta en la pregunta inicial, se prepararon algunos instrumentos de investigación de campo, mismos que se desarrollarán a continuación. Vale la pena indicar que además de los instrumentos que se detallan a continuación, se buscaron sentencias en las gacetas de la Corte Suprema de Justicia y de la Corte de Constitucionalidad; sobre el tema en particular, no fue posible identificar ninguna resolución relacionada. Así mismo, se consultó en el Registro General de la Propiedad sobre casos similares, u ocursos que se hubieren interpuesto contra dicha entidad por negarse a realizar inscripciones en casos similares al expuesto, y tampoco fue posible determinar resoluciones o casos que pudiesen servir para ampliar la información recabada y el análisis realizado.

## **4.2 Análisis y Discusión de Resultados**

### **4.2.1 Consulta Legal**

Como primer instrumento se utilizó y realizó una consulta legal presentada a la Superintendencia de Administración Tributaria. A través de dicha consulta se pretendía obtener el criterio del ente administrativo tributario de Guatemala, así como conocer el fundamento de sus aseveraciones. En consecuencia, se envió

vía electrónica una consulta legal tributaria a la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, del Departamento de Consultas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la SAT.<sup>159</sup>

La consulta presentada indicaba las características principales de una situación jurídica genérica y ficticia, para luego presentar las siguientes consultas puntuales:

- 4.2.1.1** Al perfeccionarse el traspaso de dominio de bienes muebles o inmuebles de un patrimonio de una persona a otra (ambas con vida), por compraventa, ¿cuál impuesto corresponde pagar?
- 4.2.1.2** En caso el traspaso de dominio de los bienes muebles o inmuebles sea del patrimonio de una persona que ha fallecido a otra que aún está con vida, quien no es un heredero legalmente declarado, para el mero efecto de pagar deudas del causante, ¿cuál impuesto corresponde pagar?
- 4.2.1.3** En caso el impuesto que corresponda pagar, a criterio de SAT, sea el de Herencias, Legados y Donaciones, ¿cuál es el procedimiento para el pago parcial de dicho impuesto? Y, ¿dónde se encuentra regulado? Importante tomar en consideración que se indica pago parcial, puesto que en este momento se entiende que aún no se ha hecho la liquidación de los activos y pasivos finales, objeto de la herencia, y por lo tanto no se puede determinar definitivamente el impuesto a pagar.

Sobre lo anterior la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente del Departamento de Consultas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria procedió a emitir opinión<sup>160</sup>. La administración tributaria consideró como fundamento legal, para emitir su respuesta, el artículo 1052 del Código Civil, el cual establece que *“Si no hubiere en la herencia dinero bastante para hacer los pagos de las deudas y de los legados, promoverán los albaceas la venta de los bienes muebles, y no*

---

<sup>159</sup> Como Anexo I se incluye la consulta original presentada.

<sup>160</sup> Como Anexo II se adjunta la opinión original, emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria.

*alcanzando éstos la de los inmuebles, procediendo en ambos casos con intervención de los herederos. Si los herederos fueren menores o incapaces no se procederá sin la intervención judicial.”*

Así mismo, la administración tributaria incluyó un fundamento del cual no indica la ley a la que corresponde, pero del contenido se desprende que es el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece que: *“El impuesto es generado por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos (...) 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso. (...) 8) La primera venta o permuta de bienes inmuebles.”*

Habiendo fundamentado legalmente su respuesta, la administración tributaria indicó lo siguiente: *“Respecto a su primera pregunta referente a la compraventa de bienes muebles y primera venta de inmuebles, se le informa que están gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, según el artículo 3 numeral 8 de la Ley del impuesto en mención. Ahora bien, si se tratará de una segunda venta de bien inmueble se grava con el Impuesto del Timbre Fiscal y Papel Sellado para Protocolos, conforme el artículo 2 numeral 9 de la Ley del impuesto referido.” (SIC)* *“En referencia a su segunda pregunta, se le indica lo señalado en el artículo 1052 del Código Civil, se denomina dación en pago, y dicha figura materializa el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.”* Importante recalcar que el negocio jurídico que surge de las acciones relacionadas con el artículo 1052 del Código Civil no es precisamente una dación en pago. *“La dación en pago es (una) forma de extinguir las obligaciones, y se presenta cuando el deudor, con el consentimiento del acreedor, le entrega a éste una cosa distinta de la debida, quien la acepta con todos los efectos legales del pago (por lo que) el acreedor consiente en que con dicha entrega quede extinguida la obligación.”<sup>161</sup>*

De la lectura del artículo 1052 se puede comprender que el negocio jurídico al que se refiere es la venta, pues establece que al existir deudas del causante

---

<sup>161</sup> Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil. Tomo III, Teoría General de las Obligaciones. México. 1ª Edición. Editorial Porrúa.1983. Pág. 481.

*“promoverán los albaceas la venta de los bienes muebles”* para el pago de las mismas. En cualquiera de los casos, es claro que la SAT no estima que dicho acto constituya una transmisión generadora del pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

*“Por último, para abordar su tercera pregunta debe tomar en consideración tal como se indico previamente que se encuentra gravado por medio del Impuesto al Valor Agregado según el caso indicado y puede hacerlo efectivo por medio del formulario electrónico SAT 2799 el cual puede encontrar en Declaraguat.”* (SIC) Con lo anterior, solo se termina de afirmar que el impuesto correspondiente a la venta de bienes, para pago de deudas del causante, constituye un hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.

#### **4.2.2 Entrevistas**

Como segundo instrumento, se realizaron 10 entrevistas<sup>162</sup> dirigidas al sector público y privado, habiéndola respondido profesionales Abogados y Auditores, así como trabajadores y asesores jurídicos independientes, y de las siguientes entidades públicas: Superintendencia de Administración Tributaria, Registro General de la Propiedad, Contraloría de Cuentas. Las entrevistas se utilizaron con el fin de conocer el criterio y fundamento legal tanto de los profesionales que asesoran a los contribuyentes, así como el de la administración pública compuesta por diferentes dependencias que podrían tener relación con situaciones similares al caso expuesto en la pregunta inicial del presente trabajo.

A continuación se presentan las respuestas obtenidas por cada una de las preguntas realizadas:

##### **4.2.2.1 Pregunta 1**

¿Ha tenido a su cargo algún caso que implique la determinación del Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones?

Sobre la pregunta anterior se obtuvieron seis respuestas afirmativas, y cuatro negativas. La determinación del Impuesto Sobre Herencias, Legados y

---

<sup>162</sup> Se adjunta como Anexo III el formato original de la entrevista.

Donaciones se realiza una vez se ha finalizado con la radicación del proceso sucesorio, y por lo tanto se ha determinado a los herederos y los activos y pasivos del patrimonio del causante. Por consiguiente, las seis personas que respondieron afirmativamente tuvieron que haber llevado a cabo la identificación e individualización de los elementos del tributo para llegar a determinar el monto correspondiente al Impuesto Sobre Herencias, y en consecuencia conocen la forma en que el mismo se determina, habiendo identificado los elementos del tributo correspondiente.

El fin de la pregunta número uno era el de conocer el porcentaje de sujetos que ha tenido relación con el tema general de la presente investigación. Se ha logrado definir que el 60% de los entrevistados han tenido a su cargo el realizar la determinación del Impuesto sobre Herencias, y por lo tanto la posible necesidad de determinar la forma en que se pagarán las deudas del causante. Es importante recalcar que no necesariamente se deben vender bienes del patrimonio del causante para pagar sus deudas; el pago de estos pasivos se puede hacer utilizando el efectivo que hubiere dentro del patrimonio, o bien proceder a realizar una dación en pago, como lo ha indicado la SAT en su opinión legal.

#### **4.2.2.2 Pregunta 2**

Si la respuesta anterior fue afirmativa, ¿Ha tenido a su cargo algún caso que implique la determinación del Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones, por la transmisión de bienes en concepto de herencia?

Sobre la pregunta anterior, seis de los entrevistados respondieron afirmativamente, y cuatro de ellos de forma negativa. Las respuestas obtenidas coinciden completamente con las respuestas obtenidas en la pregunta uno. Ello indica que todos los entrevistados que han tenido a su cargo la determinación del Impuesto contenido en la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones ha sido con relación al tributo derivado de un proceso sucesorio del que se deriven herencias.

La Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones regula los tributos que se deben pagar cuando surgen hechos generados derivados de la entrega de

herencias, legados o donaciones. En el caso bajo análisis, únicamente se ha hecho referencia a las herencias, puesto que es el supuesto que se ha desarrollado y del que deriva la cuestión planteada inicialmente: ¿Qué impuesto corresponde pagar cuando se han transmitido bienes del patrimonio del causante para pago de sus deudas?

Es importante la relevancia que tiene para la presente investigación el que los entrevistados hayan tenido a su cargo la determinación del Impuesto Sobre Herencias, puesto que ello indica que han tenido que identificar al hecho generador, al sujeto pasivo, la base imponible y la tasa impositiva aplicables al caso en concreto. Por lo tanto, habiendo determinado las características del impuesto a pagar, se facilitará la diferenciación entre los hechos generadores por la transmisión de bienes ya sea por causa de muerte o por acto entre vivos.

#### 4.2.2.3 Pregunta 3

¿Cuál es su opinión en cuanto a la transmisión de bienes que forman parte del patrimonio del causante, previo a que hayan sido adjudicados a los herederos, con el fin de pagar deudas del causante?

A la pregunta anterior se obtuvieron respuestas variadas, las cuales se han agrupado para su mejor visualización:

CÓDIGO	CATEGORÍA	FRECUENCIA
1	Es posible realizarlo, pero se debe contar con autorización judicial.	1
2	Es posible realizarlo, pero se debe contar con la anuencia del albacea y los herederos.	6
3	No es posible realizarlo, puesto que los herederos no pueden disponer de estos bienes.	3

La variación en las respuestas refleja que un entrevistado considera que para poder enajenar un bien que forma parte del patrimonio del causante para el pago

de las deudas de éste se debe contar con autorización judicial; por otra parte, se puede observar que tres entrevistados estiman que no es posible transmitir la propiedad de bienes que se encuentran dentro del patrimonio del causante para el pago de los pasivos de éste.

Como se ha analizado previamente, el artículo 1052 del Código Civil establece que *“Si no hubiere en la herencia dinero bastante para hacer los pagos de las deudas y de los legados, promoverán los albaceas la venta de los bienes muebles, y no alcanzando éstos la de los inmuebles, procediendo en ambos casos con intervención de los herederos. Si los herederos fueren menores o incapaces no se procederá sin la intervención judicial.”* Lo anterior tiene total concordancia con lo manifestado por 6 de los entrevistados, quienes indicaron que sí es posible transmitir la propiedad de los bienes del causante, debiendo para ello estar de acuerdo el albacea o administrador de la mortual y la totalidad de los herederos. Según el artículo precitado, sí existe la posibilidad de que se requiera una autorización judicial, pero únicamente en el caso en que alguno de los herederos sea menor o incapaz.

La pregunta número tres se hizo con el fin de conocer el criterio de los entrevistados en cuanto a la posibilidad o no de transmitir bienes que forman parte del patrimonio del causante, para el pago de deudas de éste. Resulta importante determinar que los habitantes de un estado pueden hacer todo aquello que la ley no les prohíbe; en este caso, con mayor importancia, la ley está permitiendo a los herederos que den cumplimiento a las obligaciones del causante aún si para ello deben disponer de los bienes de éste. Lo anterior tiene total congruencia, además, con lo establecido en el artículo 1329 del Código Civil, el cual establece que: *“La obligación personal queda garantizada con los bienes enajenables que posea el deudor en el momento de exigirse su cumplimiento.”* Es claro que al morir una persona todas las obligaciones que hubiere contraído, y que no implicaren una participación personalísima, llegan a su término y por lo tanto pueden ser exigibles inmediatamente quedando garantizadas con los bienes del fallecido.

#### **4.2.2.4 Pregunta 4**

Si la respuesta a la pregunta 1 fue afirmativa, ¿ha tenido a su cargo algún caso que implique la determinación del Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones, por la transmisión de un bien que es parte del patrimonio del causante, para pago de deudas de este, previo a la liquidación de dicho patrimonio?

A la pregunta anterior se obtuvieron siete respuestas negativas, y tres respuestas afirmativas. Con la misma se busca ir delimitando la dirección de la entrevista hasta llegar a conocer el criterio de los entrevistados en cuanto a la pregunta inicial de este trabajo de investigación. Es importante recalcar que durante la entrevista aquellos que respondieron de forma afirmativa a la presente pregunta indicaron la imposibilidad de poder llevar a cabo una determinación precisa del Impuesto Sobre Herencias. Lo anterior se desarrollará de mayor forma en la siguiente pregunta; sin embargo, se puede apreciar cómo la legislación no contempla una liquidación parcial del impuesto en mención para este tipo de casos.

Según se analizó en el capítulo anterior, la determinación y liquidación del Impuesto Sobre Herencias se realiza una vez se tienen los activos y pasivos totales, así como la individualización de los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto. Los activos surgirán del inventario de los bienes del causante, en el cual se indique el valor de cada uno, los pasivos se delimitarán una vez los acreedores se hayan apersonado a reclamar su derecho. En cuanto a los pasivos, es importante resaltar que para el pago de los mismos, se puede proceder a la venta de los bienes del causante con lo cual se contarán con fondos suficientes para el cumplimiento de dichas obligaciones. En cuanto a los sujetos pasivos, se hará referencia a ellos más adelante.

#### **4.2.2.5 Pregunta 5**

¿Qué complicaciones ha verificado al momento de determinar el Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones, por la transmisión de un bien que es parte del

patrimonio del causante, para pago de deudas de este, previo a la liquidación de dicho patrimonio?

Sobre la pregunta anterior, es importante recalcar que únicamente respondieron aquellos sujetos que han participado de alguna forma en la transmisión de un bien que forma parte del patrimonio del causante, para el pago de deudas de éste, previo a la liquidación del patrimonio y determinación de la masa hereditaria. En consecuencia, se presenta a continuación el detalle de las respuestas obtenidas:

CÓDIGO	CATEGORÍA	FRECUENCIA
1	No he tenido a mi cargo estos casos.	7
2	Se ha negado la inscripción del bien en el Registro General de la Propiedad.	1
3	Se ha complicado la determinación del impuesto que corresponde pagar.	2

Se observa cómo los tres sujetos que han tenido participación en casos en los que se ha hecho necesario disponer de bienes que forman parte del patrimonio del causante para pagar las deudas de éste, se han encontrado con ciertas complicaciones. Según las respuestas obtenidas, uno de los sujetos no ha podido inscribir la transferencia de dominio del bien adquirido, cuyo valor pagado serviría para la cancelación de una deuda del causante. En este caso, se logró averiguar que el Registro General de la Propiedad y la Superintendencia de Administración Tributaria opinaron que la disposición de bienes que forman parte de la masa hereditaria, con el fin de contar con el capital necesario para el pago de deudas del causante, implican la determinación, liquidación y pago parcial del Impuesto Sobre Herencias.

En cuanto al resto de sujetos entrevistados, dos de ellos respondieron que en estos casos han encontrado complicación en cuanto a la determinación del impuesto que se debe pagar en el caso en particular. Lo anterior porque al encontrarse dentro de un proceso sucesorio, la transmisión de los bienes de la masa hereditaria paga el Impuesto Sobre Herencias, según la ley correspondiente.

Sin embargo, los entrevistados también consideran que el hecho generador corresponde a los contenidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, puesto que se está pagando un precio por el bien dispuesto, y porque lo que motiva la transmisión no es un acto de última voluntad o disposición de ley, sino un acto en el cual dos partes manifiestan su voluntad y se ponen de acuerdo en cuanto a precio y cosa, es decir un contrato de compraventa.

#### 4.2.2.6 Pregunta 6

Cuando liquida el Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones ¿quiénes son los sujetos activos del impuesto con relación a una herencia?

CÓDIGO	CATEGORÍA	FRECUENCIA
1	El Albacea Testamentario.	1
2	El Estado de Guatemala.	6
3	La Superintendencia de Administración Tributaria.	3

Las respuestas obtenidas a la pregunta anterior reflejan que una persona estima que el sujeto activo del Impuesto Sobre Herencias es el Albacea Testamentario, pues es quien debe encargarse de que los herederos efectivamente paguen el impuesto. Lo anterior es incorrecto, según lo que se ha analizado previamente, especialmente porque el único sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, puesto que es quien a través de su poder tributaria puede reclamar a un contribuyente el cumplimiento de la obligación tributaria.

En concordancia con lo expuesto, los siguientes nueve sujetos respondieron de forma similar ya que seis de ellos indicaron que el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria que contempla la Ley Sobre el Impuesto de Herencias es el Estado de Guatemala. Por su parte, los restantes tres sujetos estiman que es la Administración Tributaria quien tiene la calidad de sujeto activo en dicha relación. Sobre lo anterior, se considera que las respuestas son similares porque la Administración Tributaria es un órgano que forma parte del Estado de Guatemala

y quien tiene a su cargo la recaudación impositiva, así como el velar por el estricto cumplimiento de las obligaciones que surgen de las relaciones jurídico tributarias. Sin perjuicio de lo anterior, es importante dejar claro que la Superintendencia de Administración Tributaria no es el sujeto activo de la relación jurídica y que tiene como objeto el pago de los impuestos que corresponda. Sin embargo, sí es el Estado quien puede ejercer el derecho a exigir el cumplimiento del pago de un impuesto, así como establecer o analizar que la determinación, liquidación y pago de un impuesto se haya hecho de forma correcta y completa.

#### 4.2.2.7 Pregunta 7

Cuando liquida el Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones ¿quiénes son los sujetos pasivos del impuesto con relación a una herencia?

CÓDIGO	CATEGORÍA	FRECUENCIA
1	El Albacea Testamentario.	2
2	Los Herederos.	8

Se puede apreciar, de las respuestas obtenidas que dos de los sujetos estiman que el Albacea Testamentario es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria que surge al aplicar la Ley Sobre el Impuesto de Herencias. Al preguntarles la razón de su criterio, indicaron que el Albacea Testamentario es quien se debe encargar que se cumplan todas las obligaciones que surgen de la tramitación de un proceso sucesorio.

Por la otra parte, ocho de los sujetos entrevistados son del criterio que los herederos ocupan el lugar de sujetos pasivos, y por lo tanto están obligados al pago del Impuesto de Herencias. Dichos sujetos respondieron de acuerdo a lo que se puede comprender de la lectura de la legislación aplicable a estos casos. La Ley Sobre el Impuesto de Herencias, estipula que una vez determinados los bienes que conforman la masa hereditaria y los pasivos que se deben pagar, es necesario aplicar las tasas impositivas a la base imponible, según el heredero que corresponda. Al respecto, es necesario recordar que la ley en mención contiene una tabla que indica los diferentes porcentajes que, como tasa impositiva, se

deben aplicar a los diferentes tipos de herederos que existan según el grado de parentesco, por consanguineidad o afinidad, o bien terceros que no entren en los supuestos anteriores.

#### **4.2.2.8 Pregunta 8**

Cuando liquida el Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones ¿Cuál es hecho generador del pago del impuesto con relación a una herencia?

CÓDIGO	CATEGORÍA	FRECUENCIA
1	El convertirse en heredero.	4
2	El pago de la herencia.	6

Como se puede apreciar, sobre la pregunta anterior seis personas estiman que el hecho generador del pago del impuesto de herencias es el pago mismo de la herencia a los herederos, o del legado a los legatarios. Por otra parte, cuatro personas estimaron que el hecho generador es el convertirse en heredero, es decir la muerte del causante, momento en que se adquiere dicha calidad.

Sin perjuicio del acto que constituya el hecho generador, se ha considerado que para los efectos de la presente investigación lo importante es que aquello que activa la obligación tributaria, consistente en el pago del impuesto de herencias, es la concurrencia de una herencia y uno o varios herederos, y que la misma deba de pagarse a estos, o bien de un legado y uno o varios legatarios, en su caso.

#### **4.2.2.9 Pregunta 9**

¿Considera usted que el procedimiento de liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones permite una liquidación parcial del mismo, cuando aún no se han adjudicado los bienes de la masa hereditaria pero se quiere disponer de alguno de ellos para pago de deudas del causante?

Sobre la pregunta anterior se obtuvieron ocho respuestas negativas, y dos respuestas afirmativas. Las respuestas negativas son congruentes con los procedimientos que se encuentra en la Ley del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, en la cual los legisladores únicamente incluyeron el proceso de

liquidación total y final del impuesto. Así mismo, es importante recalcar nuevamente que la liquidación del Impuesto de Herencias se hace una vez ya se han pagado, o determinado, los pasivos que afectarán el patrimonio del causante, y por lo tanto se puede especificar el monto al que asciende la herencia que recibirá cada heredero, es decir la base imponible que afectará dicho impuesto.

Como se indicó, las respuestas negativas son consecuentes con lo establecido en la legislación puesto que la misma no permite una liquidación parcial del Impuesto de Herencias. Al respecto el artículo 36 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones establece que el “(...) *impuesto deberá pagarse dentro del plazo que fija la presente ley, pero para la estimación de su cuantía, se tomará como base el valor que se asigne o tengan asignados los bienes yacentes a partir de la fecha en que se ponga en conocimiento del Fisco, el hecho de la sucesión.*”

Adicionalmente, el artículo 39 del mismo cuerpo legal establece que “*Al iniciarse toda liquidación deberán presentarse a las oficinas fiscales encargadas de ello, los siguientes documentos: a) Certificación del auto de declaratoria de herederos o de la declaratoria de legitimidad del testamento (...); b) Testimonio del testamento en su caso; c) Inventario de los bienes yacentes conocidos con su respectivo avalúo; si el capital líquido no excede de un mil quetzales (Q.1000.00) basará un detalle de activo y pasivo. d) Los comprobantes del pasivo; y e) Comprobantes para establecer el parentesco, si no se tratare de intestado, y para establecer la fecha de la muerte del causante y edad del heredero en su caso.*”

Como lo establece la ley para proceder a la liquidación total y final del Impuesto de Herencias, se debe presentar el listado de los herederos, su relación con el causante, y el inventario de los bienes yacentes. Es decir que se debe especificar los bienes que se entregarán a cada uno de los herederos en particular, puesto que es sobre este monto que se debe calcular y pagar el impuesto referido.

#### **4.2.2.10 Pregunta 10**

En caso la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, ¿considera que la legislación actual permite el proceso de liquidación parcial?

Sobre la pregunta número diez, se obtuvo una respuesta afirmativa y una negativa. Al preguntarle el fundamento legal al sujeto que respondió afirmativamente, no pudo indicarlo en ese momento. El sujeto que respondió negativamente manifestó que no conoce el fundamento legal del procedimiento de liquidación parcial, pero que podría encontrarse en el reglamento de la ley.

La Ley del Impuesto de Herencias no contempla un procedimiento de liquidación parcial del impuesto; aun haciendo una interpretación extensiva de lo contenido en la legislación vigente, no se puede comprender que el Impuesto de Herencias pueda ser liquidado en momentos diferentes. Así mismo, cabe resaltar que a la fecha no se ha emitido ningún reglamento que corresponda a la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; por lo que es imposible que en un documento no existente se encuentre la regulación sobre algún procedimiento.

#### **4.2.2.11 Pregunta 11**

¿Considera que la venta de bienes que forman parte del patrimonio del causante, para el pago de deudas de este y previo a la liquidación final del mismo, constituyen un hecho generador para el pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?

Sobre la pregunta anterior las diez respuestas que se obtuvieron fueron negativas; por lo tanto ninguna fue afirmativa. Lo anterior confirma que el criterio del 100% de los sujetos encuestados es conteste, reflejando que todos consideran que la venta de bienes que forman parte del patrimonio del causante, con el efecto de contar con dinero suficiente para el pago de sus deudas, no es un hecho afecto al Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

Lo anterior, además, es congruente con lo analizado a lo largo del presente trabajo de investigación, permitiendo iniciar a concluir que definitivamente el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones no grava el supuesto presentado en la pregunta inicial de investigación. Ahora bien, si el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones no es el que grava la venta de bienes del causante, para el pago de sus deudas, ¿qué impuesto debe aplicarse a ese hecho generador?

#### **4.2.2.12 Pregunta 12**

En caso la respuesta anterior fuere afirmativa, ¿Cuál es el fundamento legal?

Sobre la pregunta anterior, y congruentemente con lo analizado en la pregunta número 11, no se obtuvo ninguna respuesta pues todas las respuestas a la pregunta número once fueron negativas.

De cualquier forma, se pudo apreciar que los sujetos entrevistados consultaron rápidamente su ley, no pudiendo encuadrar el supuesto presentado en ningún artículo de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

#### **4.2.2.13 Pregunta 13**

¿Considera que la venta de bienes que forman parte del patrimonio del causante, para el pago de deudas de este y previo a la liquidación final del mismo, constituye un hecho generador para el pago del Impuesto al Valor Agregado?

Sobre la pregunta anterior se obtuvieron ocho respuestas afirmativas, y dos negativas. Las personas que respondieron afirmativamente concuerdan con la línea plasmada en el presente trabajo de investigación. Las personas que respondieron negativamente se mostraron dubitativas, así mismo manifestaron que tendrían que analizar más a profundidad el caso y la ley para poder determinar entonces sí la situación presentada constituye un hecho generador y de qué impuesto.

Así mismo, es importante mencionar que las personas que respondieron afirmativamente indicaron que también podría aplicarse el Impuesto del Timbre Fiscal, en aquellos casos en que lo que se venda sea un inmueble, y el supuesto recaiga dentro de los establecidos en la ley; es decir, que la venta corresponda a la segunda o subsiguientes.

Lo anterior permite concluir que el 80% de los sujetos entrevistados coinciden con el criterio establecido a lo largo del presente trabajo de investigación; aunado a ello, el 20% restante al no mostrar seguridad en su respuesta podría creerse que una vez lo hayan analizado con mayor detenimiento coincidan en su conclusión con el resto de sujetos. Es importante la conclusión anterior, puesto que se cree firmemente que el hecho generador del supuesto presentado es la venta de los

bienes, y la venta a su vez está gravada expresamente por el Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo con lo que establece la ley.

#### **4.2.2.14 Pregunta 14**

En caso la respuesta anterior fuere afirmativa, ¿Cuál es el fundamento legal?

Los ocho sujetos que respondieron afirmativamente a la pregunta número trece, indicaron que el fundamento legal a su respuesta es el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en conjunto con el artículo 2 de la misma ley. Como ejercicio adicional, se solicitó a los sujetos que respondieron negativamente a la pregunta número trece que leyeran los artículos 3 y 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; luego de hacerlo, manifestaron que muy probablemente su criterio habría cambiado al haber identificado en la ley un supuesto en que encaja el supuesto ya expuesto.

Es de suma relevancia, para los efectos de la presente investigación, prestarle atención a las respuestas obtenidas en las últimas preguntas de la entrevista realizada. Como se pudo apreciar, la mayoría de las respuestas coincidían con lo analizado a lo largo del trabajo de investigación, pudiendo entonces iniciar a preparar las conclusiones del trabajo, no sin antes realizar la discusión de los resultados obtenidos.

### **4.3 Discusión de Resultados**

Es claro que el traspaso de bienes, muebles o inmuebles, por causa de muerte conlleva el pago del Impuesto de Herencias, Legados o Donaciones. En estos supuestos, la transmisión surge de un acto de última voluntad expresada por el causante, o bien por disposición de ley; dicha transmisión compone el hecho generador del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, y en consecuencia, es el heredero, o legatario, quien debe cumplir con la obligación tributaria consistente en el pago del impuesto.

Los bienes de propiedad privada son susceptibles de apropiación, y tienen un valor dentro del mercado. Por consiguiente, los bienes forman parte de los activos

de una persona, quien podría (como es usual) tener pasivos; es decir, obligaciones pendientes de cumplimiento. Una vez fallece una persona sus obligaciones son exigibles inmediatamente y por lo tanto deben cumplirse con la totalidad de sus bienes al momento de su muerte. En este caso, como se ha visto previamente, la ley preceptúa que las obligaciones pendientes de cumplimiento pueden cumplirse con el dinero disponible; y, si no hubiere dinero suficiente, el albacea o administrador de la mortual, en conjunto con los herederos, pueden disponer la venta de los bienes que sean necesarios y suficientes para el pago de las deudas del causante.

La disposición de bienes que forman parte del patrimonio del causante, para pago de sus deudas, se debe realizar a través de alguna de las formas establecidas y permitidas por la legislación vigente: venta, adjudicación en pago, permuta, etcétera. En cualquiera de los casos, es necesario atender a las normas legales sobre los hechos generadores de los impuestos vigentes. Al proceder con lo anterior, resulta necesario tener presente que, en atención al “principio de no doble tributación”, no pueden existir ni aplicarse dos diferentes tributos a un mismo hecho generador, sobre la misma base imponible y a cargo del mismo sujeto pasivo. Si todos los elementos de un impuesto pueden identificarse sobre dos o más impuestos diferentes, será necesario alegar la inconstitucionalidad de la norma posterior. Sin embargo, previo a realizar una aseveración de esa índole se debe analizar con detenimiento si los elementos del impuesto se encuentran regulados con relación a uno u otro impuesto.

Dentro de la presente investigación se analizaron los tributos que afectan la transmisión de bienes, muebles o inmuebles, así como sus elementos. Tanto del resultado de la investigación, como de los datos obtenidos con los instrumentos aplicados (consulta y entrevista), se ha podido determinar que la transmisión de bienes entre un causante y sus herederos, o legatarios, es hecho generador del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones – por causa de muerte –. Por la otra parte, la transmisión de bienes por acto entre vivos es un hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, o el Impuesto de Timbres Fiscales, según corresponda.

Sin embargo, según los resultados reflejados en la entrevista realizada, no existe claridad en cuanto al criterio manifiesto de las instituciones públicas sobre el impuesto que corresponde pagar cuando se dispone de bienes del causante para el pago de sus deudas; lo anterior, según la consulta legal realizada y las entrevistas a profesionales del sector público y privado. Pareciera que algunas instituciones, como por ejemplo el Registro General de la Propiedad, son del criterio que dicha transmisión de dominio conlleva el pago del Impuesto de Herencias. Lo anterior deriva en complicaciones para los administrados cuando se presenta el momento de darle publicidad a los negocios jurídicos celebrados; como bien se sabe, los bienes inmuebles y muebles identificables deben inscribirse en el Registro General de la Propiedad y ello no puede hacerse si éste no se ha asegurado previamente que los impuestos correspondientes han sido pagados.

La venta de bienes, según lo define el Impuesto al Valor Agregado, conlleva el pago de éste impuesto. Por lo tanto, cuando un bien es adquirido por una persona que no está comprendida dentro del conjunto de herederos, ni legatarios, no puede considerarse como que se ha adquirido por disposición de última voluntad del causante; por el contrario, el causante no ha participado en lo absoluto dentro de la disposición del bien en concreto, sino que ha sido una decisión del albacea y los herederos con el fin de cumplir con las obligaciones del causante.

#### **4.4 Conclusiones**

Luego del análisis realizado, el fundamento legal establecido, y los instrumentos utilizados y descritos previamente, se concluye lo siguiente:

¿Cuál es el proceso legal para la liquidación parcial del Impuesto de Herencias, Legados, y Donaciones en el caso de venta de bienes de la masa hereditaria para pago de deudas del causante? ¿Cuáles son los hechos generadores del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones? ¿Cuál es el hecho generador, relacionado con la disposición de bienes, del Impuesto al Valor Agregado? ¿Cuál es el hecho

generador, relacionado con la disposición de bienes, del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolo?

- 4.4.1** La venta de bienes que forman parte del patrimonio del causante, con el fin de tener liquidez suficiente para el pago de deudas de éste, constituye hecho generado del Impuesto al Valor Agregado. Lo anterior derivado de lo que establece el artículo 1052 del Código Civil en cuanto a que el acto que se realiza es una venta. Por su parte la Ley del IVA grava las ventas, definiendo a éstas en el artículo 2 como *“todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes (...) situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos (...)”*
- 4.4.2** No es posible determinar, y por lo tanto tampoco liquidar, el Impuesto de Herencias cuando se venden bienes que forman parte del patrimonio del causante para el pago de las deudas de éste, puesto que dicha venta no constituye hecho generador del impuesto indicado.
- 4.4.3** El hecho generador del Impuesto de Herencias es el acaecimiento de la muerte de una persona que tiene bienes que serán transmitidos mediante un proceso sucesorio, y se finaliza de determinar al momento en que se determina el heredero a quien se le transmitirán dichos bienes. Para determinar dicho impuesto se deben haber pagado los pasivos que conforman el patrimonio del causante.
- 4.4.4** La Ley del Impuesto al Valor Agregado determina que el hecho generador en la disposición de bienes, es la venta o la adjudicación de los mismos. En el caso que se ha analizado dentro del presente trabajo de investigación, fue analizada la venta como la disposición de bienes entre personas como acto entre vivos.
- 4.4.5** La Ley que regula el Impuesto de Timbres Fiscales establece como hecho generador para las ventas, la segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles. De igual forma, debe entenderse por venta la disposición de bienes entre personas como acto entre vivos.

**4.4.6** En el caso en que un bien, registrable, se vendiere para efectos de pagar una deuda del causante, el Registro General de la Propiedad está obligado a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes. En el caso analizado a lo largo del presente trabajo de investigación, el Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto de Timbres Fiscales, según corresponda, generado por la venta del bien.

## REFERENCIAS

### 1. Referencias Bibliográficas

- 1.1. **Balladares Saballos, Reynaldo.** *Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario.* Managua, Nicaragua. Universidad Centroamericana. 2008.
- 1.2. **Beltranena de Padilla, María Luisa.** *Lecciones de Derecho Civil (Personas y Familia).* Guatemala. 5ª Edición. IUS Ediciones. 2008.
- 1.3. **Betancur Londoño, Juan Guillermo.** *Bienes.* Medellín, Colombia. 1ª Edición. Biblioteca Jurídica Diké. 2007.
- 1.4. **Borda, Guillermo A.** *Manual de Sucesiones.* Buenos Aires, Argentina. 11ª Edición Actualizada. Editorial Perrot. 1991.
- 1.5. **Brañas, Alfonso.** *Manual de Derecho Civil.* Guatemala. 7ª Edición. Editorial Estudiantil Fenix. 2008.
- 1.6. **Carrera Raya, Francisco José.** *Manual de Derecho Financiero. Volumen I, Derecho Financiero y Teoría de los Ingresos Públicos.* Madrid, España. Editorial Tecnos, S.A. 1994.
- 1.7. **Carrera Raya, Francisco José.** *Manual de Derecho Financiero. Volumen II, Derecho Tributario.* Madrid, España. Editorial Tecnos, S.A. 1994.
- 1.8. **Díez-Picazo, Luis; Antonio Gullón.** *Sistema de Derecho Civil. Volumen III, Derecho de Cosas y Derecho Inmobiliario Registral.* Madrid, España. 7ª Edición, 4ª reimpresión. Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.). 2004.
- 1.9. **Franco, Gabriel.** *Principios de Hacienda Pública. Serie IV, Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Volumen XI.* Madrid, España. Editorial de Derecho Financiero. 1967.
- 1.10. **Jarach, Dino.** *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo.* Argentina. 3ª Edición. Abeledo-Perrot. 1982.
- 1.11. **Lasarte, Carlos.** *Propiedad y derechos reales de goce. Principios de Derecho Civil IV.* Madrid, España. 7ª Edición. Editorial Marcial Pons. 2007.
- 1.12. **Luqui, Juan Carlos.** *Derecho Constitucional Tributario.* Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1993.
- 1.13. **Luqui, Juan Carlos.** *La Obligación Tributaria.* Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1989.
- 1.14. **Mazeud, Jean; Henri Mazeud, León Mazeud.** *Lecciones de Derecho Civil, Parte Segunda Volumen IV.* Traducción de Luis Alcalá-Zamora y Castillo. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Jurídicas Europa-América. 1969.
- 1.15. **Martín, José María; Guillermo F. Rodríguez Usé.** *Derecho Tributario General.* Buenos Aires, Argentina. 2ª Edición, actualizada, con la colaboración del C.P.N. Hernán Dalla Lana. Ediciones Depalma. 1995.
- 1.16. **Mora Barrera, Juan Carlos.** *Manual De Sucesiones: Teórico-Práctico.* Bogotá, Colombia. Editorial Lever. 2007.
- 1.17. **Nájera Farfán, Mario Efraín.** *Derecho Procesal Civil, Volumen I.* Guatemala. Inversiones Educativas / IUS Ediciones. 2006.

- 1.18. **Palacio, Lino Enrique** (Autor Principal). *Derecho Procesal Civil, Volumen IX*. Buenos Aires, Argentina. Abledo-Perrot. 1998.
- 1.19. **Peniche López, Edgardo**. *Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil*. México. 8ª Edición. Editorial Porrúa, S.A. 1972.
- 1.20. **Pugliese, Mario**. *Instituciones de Derecho Financiero. Derecho Tributario*. México. 1ª Edición. Fondo de Cultura Económica. 1939.
- 1.21. **Puig I Ferriol, Lluís. María del Carmen Gete-Alonso y Calera, Jacinto Gil Rodríguez, y José Javier Hualde Sánchez**. *Manual de Derecho Civil. Tomo I, Introducción y Derecho de la Persona*. España. 3ª Edición. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2001.
- 1.22. **Puig Peña, Federico**. *Compendio de Derecho Civil Español. Tomo VI, Sucesiones*. Pamplona, España. Editorial Aranzadi. 1972.
- 1.23. **Rojina Villegas, Rafael**. *Compendio de Derecho Civil. Tomo II, Bienes, Derechos Reales y Sucesiones*. México. 12ª Edición. Editorial Porrúa, S.A. 1980.
- 1.24. **Rojina Villegas, Rafael**. *Compendio de Derecho Civil. Tomo III, Teoría General de las Obligaciones*. México. 1ª Edición. Editorial Porrúa. 1983.
- 1.25. **Valdés Costa, Ramón**. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Temis, S.A. Bogotá, Colombia. 3ª Edición. 2001.
- 1.26. **Valdés Costa, Ramón**. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1992.
- 1.27. **Valverde y Valverde, Calixto**. *Tratado de Derecho Civil Español; Tomo V.-Parte Especial Derecho de Sucesión "Mortis Causa"*. Valladolid, España. 4ª Edición. Talleres Tipográficos "Cuesta". 1939.
- 1.28. **Velásquez Jaramillo, Luis Guillermo**. *Bienes*. Colombia. 10ª Edición. Librería Jurídica Comlibros. 2006.
- 1.29. **Viteri Echeverría, Ernesto R.** *Los Contratos en el Derecho Civil Guatemalteco (Parte Especial)*. Guatemala. 2ª Edición Actualizada. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2005.
- 1.30. **Villegas, Héctor B.** *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina. 5ª Edición, ampliada y actualizada. Ediciones Ediciones Depalma. 1994.

## 2. Referencias Normativas

- 2.1. **Constitución Política de la República**. Asamblea Nacional Constituyente. Emisión: 31/05/1985
- 2.2. **Código Civil** (Decreto Ley 106 y sus Reformas). Jefe del Gobierno de la República de Guatemala. Emisión: 14/09/1963.
- 2.3. **Código Procesal Civil y Mercantil** (Decreto Ley 107 y sus Reformas). Jefe del Gobierno de la República de Guatemala. Emisión: 14/09/1963.
- 2.4. **Código Tributario** (Decreto 6-91 y sus Reformas). Congreso de la República de Guatemala. Emisión: 25/03/1991.

- 2.5. **Ley de Amparo, Exhibición Personal, y Constitucionalidad** (Decreto 1-86). Asamblea Nacional Constituyente. Emisión: 08/01/1986.
- 2.6. **Ley del Impuesto al Valor Agregado** (Decreto 27-92 y sus Reformas). Congreso de la República de Guatemala. Emisión: 07/05/1992.
- 2.7. **Ley del Organismo Judicial** (Decreto 2-89 y sus Reformas). Congreso de la República de Guatemala. Emisión: 10/01/1989.
- 2.8. **Ley Sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones** (Decreto 431 y sus Reformas). Congreso de la República de Guatemala. Emisión: 18/11/1947.
- 2.9. **Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado** (Acuerdo Gubernativo 5-2013). Ministerio de Finanzas Públicas. Emisión: 04/01/2013.
- 2.10. **Reglamento Interno de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles** (Acuerdo gubernativo 1-80). Ministerio de Finanzas Públicas. Emisión: 15/02/1980.

### 3. Referencias Electrónicas

- 3.1. **López Casanovas, Guillem; Antonio Durán-Sindreu Buxadé.** El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español. Revista para el Análisis del Derecho. Barcelona. 2008. <http://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/77870>  
Accesible el 04/06/2013.
- 3.2. **Bouzas, Augusto; Andrés Cappa; Melisa Girard.** Impuesto a la Herencia: Una herramienta distributiva. La revista del CCC [en línea]. Mayo / Diciembre 2010, n° 9/10. Actualizado: 2010-10-26 [citado 2013-06-04]. <http://www.centrocultural.coop/revista/articulo/194/.ISSN1851-3263>  
Accesible el 04/06/2013.

### 4. Otras Referencias

- 4.1. **Zepeda, Oscar Adalberto.** *Compendio General de los Impuestos, con Aplicación al Derecho Impositivo Salvadoreño.* Tesis Doctoral. San Salvador, El Salvador. Editorial Nosotros, S.A. 1965.
- 4.2. **Entrevista con Personeros de Registro General de la Propiedad**
- 4.3. **Entrevista con Miembros del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria**
- 4.4. **Entrevista con profesionales de las carreras de Derecho y Auditoría**
- 4.5. **Consulta legal hecha a la Superintendencia de Administración Tributaria.**

**Anexo I**  
**Consulta Legal Presentada a SAT**

**De:** José Rodrigo Barillas García [mailto:[rodrigobarillas@gmail.com](mailto:rodrigobarillas@gmail.com)]  
**Enviado el:** Miércoles, 03 de Septiembre de 2014 10:43 a.m.  
**Para:** Orientacion Legal  
**CC:** Lic. Rodrigo Barillas Novales y Asociados  
**Asunto:** CONSULTA - Pago de Impuesto por Transmisión de Bienes de un Causante

Estimados SAT,

Al fallecer una persona, generalmente, tiene activos y pasivos, los cuales serán transmitidos a los herederos. Los pasivos deben ser cubiertos con los activos, previo a la liquidación del patrimonio, a la determinación del impuesto a pagar según los herederos, y a la eventual repartición de los bienes hereditarios.

Al tener que cubrir los pasivos, el albacea y herederos pueden decidir pagar las deudas del causante con el efectivo que hubiere, y en caso este no alcance con los bienes parte del patrimonio del causante (artículo 1052 del Código Civil). En esa línea, se entiende que es posible vender los bienes parte del patrimonio del causante para proceder al pago de las deudas de este.

Dicha venta implica la transmisión de dominio de bienes, y por lo tanto el pago de los tributos correspondientes. Por lo tanto me surgen las siguientes consultas:

- a. Al perfeccionarse el traspaso de dominio de bienes muebles o inmuebles de un patrimonio de una persona a otra (ambas con vida), por compraventa, ¿cuál impuesto corresponde pagar?
- b. En caso el traspaso de dominio de los bienes muebles o inmuebles sea del patrimonio de una persona que ha fallecido a otra que aún está con vida, quien no es un heredero legalmente declarado, para el mero efecto de pagar deudas del causante, ¿cuál impuesto corresponde pagar?
- c. En caso el impuesto que corresponda pagar, a criterio de SAT, sea el de Herencias, Legados y Donaciones, ¿cuál es el procedimiento para el pago parcial de dicho impuesto? Y, ¿dónde se encuentra regulado? Importante tomar en consideración que indico pago parcial, puesto que en este momento se entiende que aún no se ha hecho la liquidación de los activos y pasivos finales, objeto de la herencia, y por lo tanto no se puede determinar definitivamente el impuesto a pagar.

Desde ya agradezco su apoyo con la respuesta que me puedan brindar.

## **ANEXO II**

### **Respuesta de SAT a Consulta Legal Presentada**



**Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente  
Departamento de Consultas  
Intendencia de Asuntos Jurídicos**

Guatemala, 11 de septiembre de 2014.

**Solicitante:** José Rodrigo Barillas García  
**Medio de Contacto:** Correo electrónico  
**Dirección de correo:** [rodrigoarillas@gmail.com](mailto:rodrigoarillas@gmail.com)

**CONSULTA:**

“Estimados SAT,

Al fallecer una persona, generalmente, tiene activos y pasivos, los cuales serán transmitidos a los herederos. Los pasivos deben ser cubiertos con los activos, previo a la liquidación del patrimonio, a la determinación del impuesto a pagar según los herederos, y a la eventual repartición de los bienes hereditarios.

Al tener que cubrir los pasivos, el albacea y herederos pueden decidir pagar las deudas del causante con el efectivo que hubiere, y en caso este no alcance con los bienes parte del patrimonio del causante (artículo 1052 del Código Civil). En esa línea, se entiende que es posible vender los bienes parte del patrimonio del causante para proceder al pago de las deudas de este.

Dicha venta implica la transmisión de dominio de bienes, y por lo tanto el pago de los tributos correspondientes. Por lo tanto me surgen las siguientes consultas:

- a. Al perfeccionarse el traspaso de dominio de bienes muebles o inmuebles de un patrimonio de una persona a otra (ambas con vida), por compraventa, ¿cuál impuesto corresponde pagar?
- b. En caso el traspaso de dominio de los bienes muebles o inmuebles sea del patrimonio de una persona que ha fallecido a otra que aún está con vida, quien no es un heredero legalmente declarado, para el mero efecto de pagar deudas del causante, ¿cuál impuesto corresponde pagar?
- c. En caso el impuesto que corresponda pagar, a criterio de SAT, sea el de Herencias, Legados y Donaciones, ¿cuál es el procedimiento para el pago parcial de dicho impuesto? Y, ¿dónde se encuentra regulado? Importante tomar en consideración que indico pago parcial, puesto que en este momento se entiende que aún no se ha hecho la liquidación de los activos y pasivos finales, objeto de la herencia, y por lo tanto no se puede determinar definitivamente el impuesto a pagar”.

## CONSIDERACIONES LEGALES:

### Código Civil.

#### **ARTICULO 1052. Venta de bienes para pago de deudas y legados**

Si no hubiere en la herencia dinero bastante para hacer los pagos de las deudas y de los legados, promoverán los albaceas la venta de los bienes muebles, y no alcanzando éstos, la de los inmuebles, procediendo en ambos casos con intervención de los herederos. Si los herederos fueren menores o incapaces, no se procederá sin la intervención judicial.

#### **ARTICULO 3. Del hecho generador.**

El impuesto es generado por:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.  
(...)
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.  
(...)
- 8) La primera venta o permuta de bienes inmuebles.

## RESPUESTA:

Estimado consultante, la Unidad de Orientación Legal es una dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, a la cual le corresponde dar a conocer a los contribuyentes los derechos que le asisten y sus obligaciones en el ámbito tributario, conforme a la ley, reglamentos y otras normativas aplicables en materia tributaria, además de proporcionar orientación legal a aquellos contribuyentes que lo soliciten, extremos que se consideran sumamente importantes en virtud de constituir una ampliación de las garantías del sistema tributario guatemalteco.

Respecto a su primera pregunta referente a la compraventa de bienes muebles y primera venta de bienes inmuebles, se le informa que están gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, según artículo 3 numeral 8 de la Ley del impuesto en mención. Ahora bien, si se tratará de una segunda venta de bien inmueble se grava con el Impuesto del Timbre Fiscal y Papel Sellado para Protocolos, conforme el artículo 2 numeral 9 de la Ley del impuesto referido.

En referencia a su segunda pregunta, se le indica lo señalado en el artículo 1052 del Código Civil, se denomina dación en pago, y dicha figura materializa el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.

Por último, para abordar su tercera pregunta debe tomar en consideración tal como se indico previamente que se encuentra gravado por medio del Impuesto al Valor Agregado según el caso indicado y puede hacerlo efectivo por medio del formulario electrónico SAT 2799 el cual puede encontrar en Declaraguatate, para el efecto se le remite el siguiente enlace: <https://declaraguatate.sat.gob.gt/declaraguatate-web/>

Si desea alguna ampliación a la información se le recomienda que se acerque a la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente para que pueda orientársele de una forma personal de cualquier duda o inquietud que tenga, o bien contactar al 23297070 ext. 3155 y 3156 para así guiarlo en el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias de conformidad con la ley.

Con el objeto de coadyuvarle en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se le incluye un enlace en el cual podrá consultar documentos que pueden ser de su interés.

<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/165-orientacion-legal-intendencia-de-asuntos-juridicos.html>

**ESTA RESPUESTA NO TIENE CARÁCTER VINCULANTE:** Lo cual significa que únicamente puede ser utilizado con fines ilustrativos de orientación legal tributaria en forma general y no para un caso en particular, ya que es emitida solamente conforme nuestras funciones específicas, con base a los elementos proporcionados en la consulta y sin tener a la vista ningún tipo de documentación específica a un caso concreto ya que para ello hay procedimientos establecido.

**Anexo III**  
**Formulario de Entrevista**

**Universidad Rafael Landívar**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Maestría de Asesoría en Tributación**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN:** “Liquidación Parcial del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones (aplicación de proceso) en el Caso de Venta de Bienes de la Masa Hereditaria por Pago de Deudas del Causante”

**ALUMNO INVESTIGADOR:** José Rodrigo Barillas García

Buenos días/tardes: De antemano agradezco su participación en la presente entrevista.

Ésta será realizada por con fines exclusivamente ACADÉMICOS, por ende, la información resultante de la misma será manejada con estricta confidencialidad, y los criterios u opiniones serán utilizados para lo que corresponda dentro de la investigación que se efectúa.

Nombre completo: \_\_\_\_\_.

Lugar de labores: \_\_\_\_\_.

Cargo que desempeña: \_\_\_\_\_.

Profesión: \_\_\_\_\_.

**ENTREVISTA**

Entrevista que se realizará a personeros (operadores, asesores legales, revisores de honorarios) de la Superintendencia de Administración Tributaria, Registro General de la Propiedad, y Ministerio de Finanzas Públicas, así como terceros particulares expertos en la materia:

1. ¿Ha tenido a su cargo algún caso que implique la determinación del Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones?
2. Si la respuesta anterior fue afirmativa, ¿Ha tenido a su cargo algún caso que implique la determinación del Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones, por la transmisión de bienes en concepto de herencia?
3. ¿Cuál es su opinión en cuanto a la transmisión de bienes que forman parte del patrimonio del causante, previo a que hayan sido adjudicados a los herederos, con el fin de pagar deudas del causante?

4. Si la respuesta a la pregunta 1 fue afirmativa, ¿Ha tenido a su cargo algún caso que implique la determinación del Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones, por la transmisión de un bien que es parte del patrimonio del causante, para pago de deudas de este, previo a la liquidación de dicho patrimonio?
5. ¿Qué complicaciones ha verificado al momento de determinar el Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones, por la transmisión de un bien que es parte del patrimonio del causante, para pago de deudas de este, previo a la liquidación de dicho patrimonio?
6. Cuando liquida el Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones ¿quiénes son los sujetos activos del impuesto con relación a una herencia?
7. Cuando liquida el Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones ¿quiénes son los sujetos pasivos del impuesto con relación a una herencia?
8. Cuando liquida el Impuesto Sobre Herencias, Legados, y Donaciones ¿Cuál es hecho generador del pago del impuesto con relación a una herencia?
9. ¿Considera usted que el procedimiento de liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones permite una liquidación parcial del mismo, cuando aún no se han adjudicado los bienes de la masa hereditaria pero se quiere disponer de alguno de ellos para pago de deudas del causante?
10. En caso la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, ¿considera que la legislación actual permite el proceso de liquidación parcial?
11. ¿Considera que la venta de bienes que forman parte del patrimonio del causante, para el pago de deudas de este y previo a la liquidación final del mismo, constituyen un hecho generador para el pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones?
12. En caso la respuesta anterior fuere afirmativa, ¿Cuál es el fundamento legal?
13. ¿Considera que la venta de bienes que forman parte del patrimonio del causante, para el pago de deudas de este y previo a la liquidación final del

mismo, constituye un hecho generador para el pago del Impuesto al Valor Agregado?

14. En caso la respuesta anterior fuere afirmativa, ¿Cuál es el fundamento legal?