

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

"LA PRELACIÓN COMO GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO"
TESIS DE POSGRADO

CARLOS LEIVA CASTILLO
CARNET 10292-05

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2016
CAMPUS CENTRAL

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

"LA PRELACIÓN COMO GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO"
TESIS DE POSGRADO

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

POR
CARLOS LEIVA CASTILLO

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

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2016
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

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

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

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

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
MGTR. MILER ESTUARDO ESTRADA HERNÁNDEZ

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. EDWIN LEONEL MARTÍNEZ REGALADO
MGTR. JORGE LUIS CORDOVA GUZMAN
MGTR. OLGA MARIA MELENDEZ AMADO

Guatemala, 18 de noviembre de 2015

Doctor

Hugo Rolando Escobar Menaldo

Decano de la Facultad de C.C.J.J. y S.S.

Universidad Rafael Landívar.

PRESENTE.

Doctor Escobar Menaldo

Estimado señor Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, en cumplimiento del nombramiento recaído en mi persona como Asesor de tesis del maestrante **Carlos Leiva Castillo**, quien elaboró el trabajo de tesis intitulado **“LA JUSTIFICACION DE LA PRELACION DEL CRÉDITO TRIBUTARIO FRENTE A OTROS CRÉDITOS”**, habiendo asesorado el trabajo encomendado, me permito emitir el siguiente **DICTAMEN**:

Al recibir el nombramiento, procedí junto con el estudiante, a efectuar la revisión de los planes de investigación y de tesis, los que encontraba congruentes con el tema a investigar, y en consenso con el ponente del tema, se decidió sobre la manera de elaborarlo.

Durante el desarrollo del trabajo de elaboración de tesis, el maestrante tuvo el empeño y la atención cuidadosa en el desarrollo de cada uno de los temas que comprenden el trabajo de tesis, mismo que se desglosa de la siguiente manera:

- a) Dentro del contenido científico, utilizó el ponente un lenguaje altamente técnico acorde al tema desarrollado; utilizando los métodos y etapas del conocimiento científico.
- b) Por su lado dentro de la metodología y técnicas utilizadas se emplearon de forma precisa los métodos inductivo y deductivo y la recolección bibliográfica del contenido de la presente exposición, por lo que se comprueba que los nexos son congruentes al contenido de la investigación.
- c) La redacción es congruente, de tal manera que la estructura de la tesis tiene relación y entendimiento bajo una buena supervisión de los capítulos, evitando así la repetición de los temas y contenido de los mismos.
- d) Dentro de las conclusiones y recomendaciones que se mencionan en el trabajo, se comprueban que son congruentes con el tema presentado.
- e) En cuanto al aporte que el trabajo contiene, se estima favorable y a mi juicio es una valiosa ayuda para el estudio del Derecho Tributario, puesto que aborda un tema de suma importancia de dicha rama del derecho como lo es la institución jurídica del Crédito Tributario y la justificación de la prelación de la que goza el mismo.

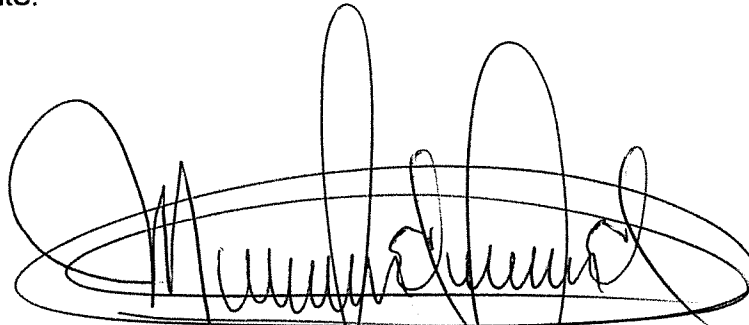


LIC. MILER ESTUARDO ESTRADA HERNÁNDEZ
ABOGADO Y NOTARIO

- f) Por su lado la bibliografía utilizada es acorde con la investigación, lo que comprueba que se utilizaron adecuadamente los aportes bibliográficos necesarios.

En consecuencia emito **DICTAMEN FAVORABLE**, en virtud que el trabajo de tesis, cumple con los requisitos establecidos.

Respetuosamente:



M.A. Miler Estuardo Estrada Hernández
Abogado y Notario
Colegiado No. 8451

Miler Estuardo Estrada Hernández
Abogado y Notario

Guatemala, 4 de marzo de 2016

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

Señores Miembros del Consejo:

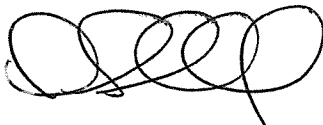
Atentamente se hace de conocimiento que por designación de ese Consejo, los suscritos evaluamos el trabajo de tesis del alumno **CARLOS LEIVA CASTILLO**, titulado: "**LA PRELACIÓN COMO GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO**".

Luego de la revisión se procedió a practicar la evaluación oral el día 26 de enero de 2016, notificando ese mismo día sobre algunas adhesiones y correcciones pertinentes para aprobar el mismo. El señor Leiva Castillo fue acompañado por el M.A. Jorge Luis Córdova Guzmán a fin de incorporar lo requerido durante su evaluación, además de agregar otros elementos importantes que hoy forman parte del documento final.

La redacción del documento permite establecer que la investigación y estudio realizado sobre el tema constituye indudablemente un aporte significativo sobre la institución jurídico tributaria aludida, siendo un trabajo en el cual el autor denota su acuciosidad en la investigación doctrinaria y jurisprudencial de alto nivel y calidad, desarrollando con mucha propiedad, un tema poco abordado en el medio guatemalteco.

Al considerar que el trabajo de tesis aludido cumple satisfactoriamente los requisitos y supera las exigencias de esta Facultad, atentamente **EMITIMOS DICTAMEN FAVORABLE**, y recomendamos dar continuidad al proceso de graduación del alumno.

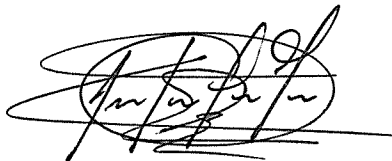
Atentamente.



M.A. Olga María Meléndez Amado



M.A. Edwin Leonel Martínez Regalado



M.A. Jorge Luis Córdova Guzmán



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante CARLOS LEIVA CASTILLO, Carnet 10292-05 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 0735-2016 de fecha 26 de enero de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

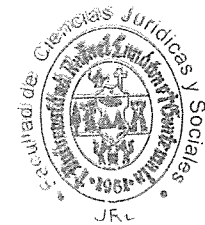
"LA PRELACIÓN COMO GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO"

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

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 26 días del mes de abril del año 2016.



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



HOJA DE RESPONSABILIDAD POR LA AUTORÍA DE LA TESIS

El autor es el único responsable del contenido y conclusiones de la presente tesis.

RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación tiene como objetivo principal exponer en qué consiste la prelación del crédito tributario y cuál es su importancia para un Estado de Derecho, considerando a la prelación como una garantía procedimental del crédito tributario que permita a la Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo cobrar de forma privilegiada, frente a otros acreedores, la deuda tributaria, salvo que exista prenda, hipoteca o garantía mobiliaria previamente inscrita, teniendo como base fundamental la obligación tributaria como el vínculo existente entre el sujeto activo y pasivo. Con el propósito de responder a la pregunta de investigación fue necesario analizar doctrina internacional para exponer las garantías del crédito tributario y sus subdivisiones; asimismo, se tomó en consideración el artículo 15 del Código Tributario que contiene la normativa referente a los privilegios del crédito tributario en Guatemala. Al analizar la doctrina y la ley se pudo concluir que la prelación del crédito tributario consiste en una garantía procedimental que necesariamente debe ser establecida en ley y que le permite a la Administración Tributaria u otro ente acreedor de tributos cobrar la deuda tributaria de forma privilegiada cuando el sujeto activo de la obligación tributaria concurre con otros acreedores en contra de un mismo deudor. Se pudo determinar que dicha garantía es prioritaria para un Estado de Derecho por la importancia que tienen los ingresos públicos para el Estado, ya que es por medio de los ingresos públicos que el Estado puede sufragar los gastos públicos y así garantizar la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas, considerando el principio consistente en que el interés público prevalece sobre el interés particular para la obtención del bien común. Asimismo, es recomendable que el Congreso de la República de Guatemala proponga modificaciones al Código Tributario y Código Procesal Civil y Mercantil con el propósito de mejorar la regulación referente a la prelación del crédito tributario.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
Capítulo 1	3
El Estado, poderes del Estado y sus límites	3
1.1 El Estado.....	3
1.1.1 Origen del Estado.....	3
1.1.2 Definición de Estado.....	5
1.1.3 Necesidad de financiar el funcionamiento del Estado.....	7
1.2 Derecho Constitucional Tributario.....	11
1.2.1 Potestad tributaria	13
1.2.2 Límites del poder tributario	15
1.2.3 Principios constitucionales del Derecho Tributario	16
1.3 El interés público prevalece sobre el interés particular	28
Capítulo 2	31
Derecho Tributario, Tributos	31
2.1 Principios liberales que orientan al Derecho Tributario.....	31
2.2 Derecho Tributario.....	34
2.2.1 Clasificación del Derecho Tributario.....	38
2.3 Tributo.....	39
2.3.1 Clasificación de los tributos	41
Capítulo 3	49
La obligación tributaria como vínculo jurídico para el nacimiento del crédito tributario	49
3.1 Obligación general.....	49
3.2 Obligación civil	50
3.3 Obligación tributaria.....	51
3.3.1 Características de la obligación tributaria.....	55
3.3.2 Nacimiento de la obligación tributaria	55
3.3.3 Determinación de la obligación tributaria.....	57
3.3.4 Hecho generador de la obligación tributaria	60

3.3.5 Formas de extinción de la obligación tributaria	63
3.3.6 Sujetos de las obligaciones tributarias.....	66
Capítulo 4	71
Crédito tributario y sus garantías	71
4.1 Crédito	71
4.2 Crédito tributario.....	71
4.3 Garantías del crédito tributario	73
4.3.1 Características generales de las garantías tributarias	76
4.3.2 Clases de garantías del crédito tributario	77
Capítulo 5	89
La prelación del crédito tributario	89
5.1 La prelación del crédito tributario	89
5.1.1 Términos generales	89
5.1.2 Naturaleza jurídica	91
5.1.3 Características de la prelación o privilegios del crédito tributario.....	92
5.1.4 Aspecto objetivo	93
5.1.5 Diferencias entre la garantía real, personal y privilegios del crédito tributario ...	94
5.2 Los privilegios del crédito tributario en la legislación guatemalteca	95
5.2.1 Límites a la prelación del crédito tributario.....	98
5.3 Derecho comparado privilegios del crédito tributario.....	100
5.3.1 República de Perú:.....	101
5.3.2 República de Nicaragua:.....	102
5.3.3 República de Ecuador:	103
5.3.4 Reino de España:.....	104
5.4 Propuesta de modificación a la legislación guatemalteca.....	105
5.4.1 Propuesta modificación al Código Tributario:	105
5.4.2 Propuesta modificación al Código Procesal Civil y Mercantil:.....	106
5.5 Importancia de la prelación del crédito tributario en un Estado de Derecho.....	107
Capítulo 6	111
La prelación como garantía del crédito tributario	111
Análisis y discusión	111
6.1 Sobre el Estado, poderes del Estado y sus límites.	111

6.2 Sobre el Derecho Tributario y los tributos.	113
6.3 Sobre la obligación tributaria como vínculo jurídico para el nacimiento del crédito tributario.	115
6.4 Sobre el crédito tributario y sus garantías.	116
6.5 La prelación del crédito tributario.	118
CONCLUSIONES	123
RECOMENDACIONES	125
REFERENCIAS	127

INTRODUCCIÓN

Para el presente trabajo es importante entender que el crédito tributario y el crédito fiscal no son sinónimos, desde el punto de vista legal y doctrinario. El crédito tributario se puede definir a groso modo como la deuda tributaria que surge de la obligación tributaria, misma que el sujeto pasivo está obligado a satisfacer y cuyo aporte pasa a formar parte importante de la contribución al gasto público, lo que permite al Estado garantizar a sus habitantes la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la personas; es a través del crédito tributario que el Estado puede sufragar los gastos públicos y puede cumplir con sus fines. Ahora bien, el crédito fiscal, en términos generales, es un monto de dinero a favor del contribuyente proveniente de la diferencia entre el total de débitos y créditos fiscales. El claro ejemplo en el presente tema es el crédito fiscal regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. El tema base de la presente tesis es el crédito tributario.

Por la importancia que tiene y merece el crédito tributario para el Estado y el cumplimiento de sus fines en beneficio de sus habitantes, la doctrina y los legisladores han dotado al crédito tributario de garantías con la finalidad aumentar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria y así garantizar el percibimiento de los ingresos públicos. Una de esas garantías corresponde a los privilegios o la prelación del crédito tributario, garantía procedimental que permite que el Estado, como acreedor, pueda cobrar la deuda tributaria de forma privilegiada en concurrencia a otros acreedores. Dicho privilegio lo goza el sujeto activo, por disposición de la ley, al otorgar un trato preferencial al Estado como acreedor, dándole una posición privilegiada frente a otros acreedores; es aquí donde surge la interrogante de la presente tesis.

La investigación tiene como objetivo exponer al lector las garantías del crédito tributario, desde el punto de vista legal y doctrinario, especialmente la prelación del

crédito tributario frente a otros créditos. Asimismo, tiene la finalidad de introducir al lector a comprender el crédito tributario, sus privilegios y sus características, aplicaciones y regulación en Guatemala, teniendo como base fundamental la obligación tributaria. Por último, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo establecer cuál es su importancia para un Estado de Derecho.

Para tal efecto, en la presente tesis, se desarrollan los capítulos siguientes: El Estado, poderes del Estado y sus límites; Derecho Tributario y tributos; la Obligación tributaria como vínculo jurídico para el nacimiento del crédito Tributario; El crédito tributario y sus garantías; y por último, La prelación del crédito tributario

El alcance de la investigación consiste en analizar, desde un enfoque doctrinario, los privilegios del crédito tributario, incluyendo la prelación; asimismo, exponer desde el punto de vista legal los privilegios que establece la legislación guatemalteca.

El principal aporte consistió en determinar en qué consiste el privilegio del crédito tributario, desde un punto de vista doctrinario y legal, lo que permitió determinar cuál es la importancia de la prelación como garantía del crédito tributario en un Estado de Derecho.

Capítulo 1

El Estado, poderes del Estado y sus límites

1.1 El Estado

1.1.1 Origen del Estado

Para los historiadores y exponentes de la teoría del Estado ha sido complejo establecer o determinar con exactitud los orígenes del Estado. Para una corriente de autores únicamente es posible hablar de hipótesis, mismas que en la actualidad se han realizado en un gran número, debido a que no se tiene registros del momento exacto en que surge un Estado, tomando en cuenta la existencia del Estado antiguo y el Estado moderno.

Georg Jellinek¹ expone que para establecer el origen del Estado debe considerarse que no es tan sencillo determinar el punto en que comienza a ser considerado como Estado una comunidad originaria. Según el autor, la forma desarrollada de comunidades con carácter de asociaciones supremas y complejas, a las que hoy se designa con el nombre de Estado, principia en los asentamientos de los hombres en un suelo, es decir, con la vida sedentaria. A lo expuesto por el autor podría indicarse que corresponde a la etapa inicial de cualquier Estado.

Es coherente pensar que todo surgimiento de un Estado inicia con el desenvolvimiento de las comunidades originarias, mismas que empíricamente funcionaban bajo un sistema que les permitía llevar a cabo la coexistencia de cada uno de los integrantes de ese grupo social. Se considera importante mencionar que en todo proceso inicial de un Estado obligatoriamente participaba un grupo de personas con diversidad de intereses.

¹ Georg Jellinek, Teoría general del Estado, Fondo de cultura económica, México, 2012, pág. 264.

En seguimiento a lo anterior, Lidia Aguilar Balderas² explica que el Estado como tal, durante la historia, ha presentado transformaciones importantes y trascendentes, las cuales remontan hasta la etapa de la aparición de las llamadas ciudades Estado, término que es adjudicado a las civilizaciones griegas y romanas. Como referentes de la descripción de estas instituciones se puede mencionar a los ya referidos filósofos griegos Platón y Aristóteles, así como a los pensadores romanos Polibio y Cicerón. Las llamadas ciudades Estado surgen con posterioridad a los grupos originarios expuestos con anterioridad, supone que son civilizaciones más desarrolladas.

Posterior a las civilizaciones griegas y romanas llegó el Estado Feudal como un sistema económico y político administrativo que apareció en la Edad Media. Lidia Aguilar³ explica que “(...) la aparición del feudalismo va de la mano con la desarticulación del propio imperio romano, que creyó encontrar protección en los grupos de bárbaros que cambiaban este servicio por tierras. Los bárbaros fueron adquiriendo cada vez más poder, al grado de que lograron establecer sus propias leyes en sus respectivos feudos (territorios); ejercían los derechos de cobros de impuestos, creaban sus leyes, tenían su propia moneda y, en general, establecían todo tipo de imposiciones que consideraran necesarias para mantener su hegemonía”. Al presentarse el feudalismo en Europa, fueron impuestas restricciones a la monarquía, limitando su poder y expansión.

Haciendo grandes adelantos a la historia, en 1789 cuando la Revolución Francesa aportó la idea de la representación política, la cual quitaría la investidura divina al monarca, aspecto que impactó en la redefinición de la soberanía, pasando esta del rey al pueblo. Autores como Rousseau, Bentham y Sieyès, entre otros, aportarían tremendamente sobre la construcción teórica del derecho de los pueblos a decidir sobre la elección de su propio gobierno. El siglo XIX está plagado de la diseminación de esta construcción ideológica sobre el Estado Moderno, en el que

² Aguilar Balderas, Lidia, Derecho Constitucional, Grupo Editorial Patria, México, 2014, pág. 22.

³ *Loc. cit.*

la representación política en alguna de sus formas es sustantiva para su viabilidad; aunque es necesario hacer mención de que también se encuentra presente la etapa de la emancipación o independencia, de amplias regiones que siglos antes habían sido producto de la conquista de las potencias imperantes (Inglaterra, España, Francia y Portugal) ⁴

En conclusión, se puede indicar que el origen del Estado se remonta a los tiempos de civilizaciones precarias y antiguas, por lo que, derivado de la necesidad de su ordenamiento y funcionamiento, fueron surgiendo nuevas civilizaciones más ordenadas y estructuradas, como las civilizaciones griegas y romanas. Dichas civilizaciones contaban con toda una estructura de jerarquías y normas para su funcionamiento, la cual constituye la base fundamental del Estado moderno. Por último, la revolución francesa hace grandes aportes en el establecimiento de un Estado moderno como el que actualmente conocemos.

1.1.2 Definición de Estado.

Al conocer el origen del Estado, se facilita presentar una definición de Estado. A lo largo del tiempo, se han desarrollado distintas definiciones de Estado. El principal antecedente y gran aporte a la definición lo realiza Maquiavelo, escritor, funcionario público, filósofo y diplomático, pues fue el primero en utilizar la definición de Estado en su obra denominada *El Príncipe*. La definición usada por Maquiavelo corresponde a un Estado moderno, como una nueva forma de organización política.

Heller, citado por Antonio y Florentino Navas Castillo, define al Estado “(...)como una estructura de dominio que, en su última instancia, ordena los actos sociales de un determinado territorio (...)”⁵

⁴ *Ibíd.*, pág. 23.

⁵ Navas Castillo Antonio y Florentino Navas Castillo, Derecho Constitucional, Estado Constitucional, Editorial Dykinson S.L., Madrid, 2005, pág. 55.

Andres de Blas Guerrero y Josefa Rubio Lara⁶ exponen que “(...) el Estado al ser un ente abstracto plantea dificultades de conceptualización. Entre las definiciones elaboradas, sigue siendo dominante en la Teoría del Estado contemporánea la realizada por Weber. Su definición no la formula atendiendo a sus funciones sino teniendo en cuenta su organización y la forma de utilizar su recurso más característico, esto es, la coerción. Para el sociólogo alemán, el Estado es una organización institucional que posee el monopolio de la coacción física legítima”.

Max Weber, citado por Antonio y Florentino Navas Castillo, define al Estado como “(...) aquella asociación humana que dentro de los límites de un cierto territorio asume con éxito el monopolio legítimo de la violencia (...)”.⁷

Andres de Blas Gurrero y Josefa Rubio Lara⁸ exponen que el Estado puede definirse como “(...) un poder político institucionalizado que ejerce el monopolio de la violencia legítima sobre una población y un territorio delimitado geográficamente (...)”.

Son cuatro los elementos que definen al Estado en la actualidad, para Antonio y Florentino Navas Castillo⁹ los elementos del Estado se dividen en elementos materiales y elementos formales. Son los elementos materiales y necesarios para la propia existencia del Estado, el pueblo y el territorio; mientras que el poder y el Derecho son los elementos formales que explican la unidad del Estado a través de su actuación sobre los elementos materiales.

Los elementos que deben ser incluidos en la definición del Estado, según la doctrina, son necesariamente los siguientes:

⁶ De Blas Guerrero Andres y Josefa Rubio Lara, Teoría del Estado I, El Estado y sus instituciones, Madrid, Universidad Nacional de Educación, 2013, pág. 13.

⁷ Navas Castillo, Antonio y Florentino Navas Castillo, *Op. Cit.*, pág. 56.

⁸ De Blas Guerrero Andres y Josefa Rubio Lara, *Op. cit.*, pág. 16.

⁹ Navas Castillo Antonio y Florentino Navas Castillo, *Op. cit.*, pág. 56.

1. El pueblo: es el elemento personal; corresponde al conjunto de personas dentro de un territorio.
2. El territorio: es el elemento espacial; corresponde a la delimitación territorial.
3. El poder: es la facultad de poder o decisión coactiva que se ejerce.
4. El derecho: es la expresión del ejercicio del poder político por parte de las instituciones públicas con capacidad de normar dentro de un territorio.

La legislación guatemalteca no establece una definición de Estado, sin embargo, considerando los elementos expuesto anteriormente se puede definir al Estado como una forma de organización social que conlleva un conjunto de personas dentro de un territorio, bajo un poder determinado, con base en un Estado de Derecho.

1.1.3 Necesidad de financiar el funcionamiento del Estado

El Estado para su funcionamiento y el cumplimiento de sus fines requiere de recursos que le permitan cumplir con su objetivo, éstos son los ingresos públicos, los que le permiten al Estado cumplir con la tarea de garantizar a sus habitantes una vida digna, el bien común y otros derechos básicos de toda persona. Para que el Estado pueda ordenadamente llevar a cabo sus fines o deberes, es necesario que surjan normas que busquen regular la actividad estatal, desde un punto de vista financiero recaudatorio.

Por la necesidad de regular los ingresos públicos como recursos para el funcionamiento del Estado es que surge el Derecho Financiero. Según Sáinz de Bujanda, citado por Juan Ignacio Gorospe Oviedo, el Derecho Financiero es la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y

regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.¹⁰

Otra definición es la expuesta por José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli¹¹, quien manifiesta que el derecho financiero es el “conjunto de normas y principios que disciplinan la actividad financiera pública (ingresos-gastos) del Estado y otros entes públicos Institucionales. Es la rama del ordenamiento jurídico que regula la constitución y gestión de la Hacienda Pública, la ordenación jurídica de la actividad financiera pública”.

Derivado del Derecho Financiero surgen las finanzas públicas, mismas que tratan sobre la cobertura, composición y distribución del gasto público. En ese sentido, David Isaac Ruiz Díaz, Juan Feliz Crespo y Eugenio Buscalia¹² exponen que “(...) las finanzas públicas se ocupan de lo relacionado con la cobertura a de los gastos públicos y asimismo de la composición y distribución de las cargas públicas impuestas a la comunidad para financiar los mismos (...)”.

Al efecto es importante mencionar que en el ejercicio de lo anterior es que el Estado debe realizar la actividad financiera, que consiste en aquellas actividades que deben desarrollar las instituciones públicas con el objeto de obtener ingresos públicos, a través recursos de carácter financiero, con el fin de que sean destinados a satisfacer los gastos necesarios para la satisfacción de los intereses generales.

David Isaac Ruiz Díaz, Juan Feliz Crespo y Eugenio Buscalia¹³ exponen que para que el Estado pueda satisfacer las necesidades públicas requiere recursos; y para obtener los recursos puede utilizar dos procedimientos: a) directo, que es el procedimiento que consiste en apropiarse directamente de bienes económicos o

¹⁰ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, Derecho Financiero y Tributario, Dykinson, S.L., Madrid, 2012, pág. 18.

¹¹ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Reus, Madrid, 2014, pág. 28.

¹² Ruiz Díaz, David Isaac, *et. al.*, La actividad financiera del Estado, Editorial Santa Fe, 2009, pág. 5.

¹³ *Loc. cit.*

factores productivos; y b) indirecto, que es el procedimiento más utilizado y consiste en la obtención de medidas financieras para financiar gastos y obtener medios reales (humanos y materiales) para desarrollar su actividad.

David Isaac Ruiz Díaz, Juan Feliz Crespo y Eugenio Buscalia¹⁴ exponen además que “(...) los ingresos públicos están destinados a financiar los gastos públicos. El Estado es un ente necesario por las funciones que debe cumplir y los gastos que debe realizar con su consecuencia inmediata. De este modo, el Estado puede y debe obtener recursos de los particulares para atender el financiamiento del gasto”.

Se considera a los ingresos públicos como toda aquella riqueza que, teniendo origen en el sector privado, se transfiere al sector público; se devenga a favor del Estado. Estos ingresos tienen como propósito atender al gasto público y producir ciertos efectos sobre la economía, o sea, contribuir a los fines del Estado.

Miguel Martínez¹⁵ expone que todos los ingresos públicos tienen las características siguientes:

1. El ingreso público consiste siempre en una suma de dinero.
2. El ingreso público se percibe siempre por un ente público.
3. El ingreso público tiene como finalidad principal la financiación de los gastos públicos.

De las características expuestas anteriormente se puede establecer que los ingresos públicos son sumas de dinero que son percibidas por un ente público con la finalidad de financiar los gastos públicos.

¹⁴ *Ibíd.*, pág.6.

¹⁵ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, *Op. cit.*, pág. 19.

Existen divisiones doctrinarias de dichos ingresos públicos. José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli¹⁶ explica que los ingresos públicos se dividen en: ingresos (o derechos) públicos (o de naturaleza pública) e ingresos privados (o de naturaleza privada). Son ingresos de Derecho Público los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado, y a sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas. A los ingresos públicos se les aplican las normas de Derecho Público con prerrogativas, tales como el derecho de prelación y preferencia frente a otros acreedores, afección de bienes y la presunción de legalidad de los actos administrativos.

El Estado, para poder llevar a cabo su funcionamiento y cumplimiento de sus fines, requiere de los ingresos públicos, mismos que son necesarios para poder sufragar el gasto público. El Estado sin ingresos no puede llevar a cabo su funcionamiento por lo que no podría cumplir con sus fines.

Ahora es importante establecer cuáles son los fines del Estado. El Estado debe cumplir con sus fines mediante los ingresos públicos. El artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece, en su parte conducente: “Es deber del Estado garantizar a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”.

En cuanto a los deberes del Estado, la Corte de Constitucionalidad¹⁷, en la sentencia de fecha 17 de septiembre de 1986, establece “(...) el artículo 2 al referirse a los deberes del Estado respecto de los habitantes de la República, le impone la obligación de garantizar no solo la libertad, sino otros valores, como lo son la justicia y el desarrollo integral de la persona, para lo cual debe adoptar las medidas que a su juicio sean convenientes según lo demanden las necesidades y

¹⁶ *Ibíd.*, pág. 20.

¹⁷ Gaceta número 1. Expediente 12-86. Sentencia de fecha 17/09/1986.

condiciones del momento, que pueden ser no solo individuales sino también sociales (...).”.

Se puede concluir que el Estado, para su funcionamiento, requiere de recursos de carácter público, llamados ingresos públicos, que le permiten sufragar el gasto público y garantizar a sus habitantes el cumplimiento de sus fines y deberes. Es necesario para el desarrollo del presente trabajo, hacer referencia a los ingresos públicos, específicamente a los ingresos que son percibidos por el Estado mediante los tributos.

1.2 Derecho Constitucional Tributario

Para iniciar el presente tema es de mucha importancia establecer qué es el Derecho Constitucional. En ese sentido, Lidia Balderas¹⁸ manifiesta que al Derecho Constitucional le compete la suprema tarea de regular desde la parte principal del esqueleto jurídico político de una sociedad, la estructura y funcionamiento de los acuerdos que permiten la convivencia humana en un determinado territorio que conformaría lo que se denomina Estado.

Asimismo, se puede definir al Derecho Constitucional como la rama del derecho público que se encarga de regular la estructura orgánica del Estado, el procedimiento a través del que se puede manifestar el poder del Estado, y el reconocimiento de los derechos inherentes al ser humano.

Para el caso de Guatemala, la Constitución Política de la República es la norma de mayor jerarquía en el ordenamiento jurídico guatemalteco y tiene como objetivo primordial organizar jurídica y políticamente al Estado guatemalteco. La Constitución es la norma superior jerárquica que incorpora valores y principios de la

¹⁸ Aguilar Balderas, Lidia, *Op. cit.*, pág. 30.

convivencia política que conforman el ordenamiento jurídico, en donde todos los poderes públicos y habitantes están sometidos a su supremacía.

El artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Serán nulas ipso jure las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”.

Asimismo el artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su parte conducente, establece que “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”.

Y por último, el artículo 204 de la Constitución, en su parte conducente, establece que “(...) la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado (...)”.

Se puede asegurar que la Constitución es la norma de mayor jerarquía y que, bajo ninguna circunstancia, los derechos establecidos en ella pueden ser disminuidos, restringidos o tergiversados, siendo nulo de pleno derecho cualquier norma o disposición en contrario.

La Corte de Constitucionalidad¹⁹, en sentencia de fecha 19 de octubre de 1990, resolvió “(...) esta Corte, consistente con juicios anteriores emitidos en asuntos diversos, parte de la afirmación del principio de constitucionalidad, que reconoce que la Constitución es una norma que incorpora los valores y principios esenciales de la convivencia política que conforman todo el ordenamiento jurídico. Por ello todos los poderes públicos y los habitantes del país están ligados a su imperio y el Derecho interno sometido a su supremacía (...)”.

¹⁹ Gaceta número 18. Expediente 280-90. Sentencia de fecha 19/10/1990.

Ahora bien, reconociendo que la Constitución es la norma jurídica de mayor jerarquía en el ordenamiento jurídico guatemalteco, desde un punto de vista tributario, se debe mencionar que dicha norma suprema establece todo un conjunto de normativas que constituyen las bases fundamentales de la tributación en Guatemala. Dentro de la misma se encuentran principios constitucionales tributarios, el deber de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley, la potestad tributaria del Estado y otras normas que son la base fundamental de la tributación.

1.2.1 Potestad tributaria

La obtención de los ingresos públicos debe realizarla el Estado en el ejercicio de la potestad tributaria. Parte de la doctrina considera que el poder tributario se fundamenta en la soberanía del Estado y otra parte se refiere a que la potestad tributaria deviene del poder general que posee el Estado.

Carlos Guiliani Fonrouge²⁰ define a la potestad tributaria como “(...) la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción (...)”.

Para Aste, citado por Patricio Masbernat Muñoz, el poder tributario es la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para imponer, modificar o suprimir en virtud de una ley, obligaciones tributarias. En tal sentido, debe reservarse para identificar aquella facultad que tiene el Estado para imponer, modificar o suprimir tributos.²¹

Juan Ignacio Gorosepe²² expone que los fundamentos de la potestad tributaria para establecer tributos son tres:

²⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, 1965, pág. 266.

²¹ Masbernat Muñoz, Patricio, Garantías constitucionales del contribuyente, Ius et Praxis, Chile, 2002, pág. 301.

²² Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, *Op. Cit.*, Pág. 48.

1. Económico-financiero: necesidades financieras de los entes públicos para financiar los gastos públicos.
2. Político-social: debe existir un poder político que exija los tributos ante la sociedad civil.
3. Jurídico-positivo: el Derecho debe definir, por norma de rango constitucional, qué entes pueden ser titulares de la potestad tributaria, en qué casos y con qué límites, desarrollando posteriormente estas cuestiones mediante la ley.

De acuerdo a lo anterior, se puede concluir que la potestad tributaria surge de la necesidad de la existencia de un poder que pueda exigir de forma coactiva los tributos, cuyo destino será el financiamiento del gasto público, estableciendo, mediante normas de carácter constitucional, el ente o entes encargados del ejercicio de dicho poder tributario.

En cuanto a la jerarquía constitucional, la Corte de Constitucionalidad²³, en sentencia de fecha 23 de agosto de 2009, expuso, respecto a la potestad tributaria, que “(...) la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria (...) A pesar de lo anterior, la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva (...)”.

La potestad tributaria es una atribución otorgada por una norma constitucional para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y obtenerlos de forma coactiva. Sin potestad tributaria no hay tributos, por lo que no hay ingresos públicos y el Estado no puede cumplir con sus fines.

²³ Gaceta número 93. Expediente 3785-2008. Sentencia de fecha 23/8/2009.

1.2.2 Límites del poder tributario

Todo poder otorgado debe tener un límite. La potestad tributaria del Estado no puede y no debe ser absoluta, debe estar limitada por normas que no permitan la existencia de actos arbitrarios que vayan en detrimento de derechos fundamentales de los gobernados.

Gabriela Gálvez²⁴ expone que “El poder tributario del Estado como facultad para exigir de los particulares prestaciones obligatorias, no puede considerarse de manera arbitraria o absoluta, por cuanto está sometido a una serie de limitaciones o restricciones impuestas por la Constitución y por las leyes a los entes dotados de tal poder (...)”.

Continúa Gabriela Gálvez ²⁵ indicando que en un Estado de derecho, los principios constitucionales se traducen en límite para la normativa que dictan los legisladores; limitación que resultaría ineficaz si estos principios no tuvieran efectos vinculantes y no fueran de aplicación inmediata, otorgadores de derechos y obligaciones a los poderes públicos y a los propios ciudadanos; los principios también contribuyen con los jueces en la interpretación, alcance y contenido de la norma, permitiendo que puedan extraer principios de normas jurídicas y aplicarlos a situaciones concretas.

Por otro lado, Patricio Masbernat Muñoz²⁶ cita a Zavala, quien manifiesta que los límites de la potestad tributaria están basados por los principios de carácter constitucional que resguardan que la carga tributaria sea justa y equitativa en relación a los sujetos que afecta, como, asimismo, logran el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social. Estos límites estarían constituidos

²⁴ Gálvez, Gabriela, Límites constitucionales del Derecho Tributario, 21/05/2014, <http://postgrados.cunoc.edu.gt/revista/web/index.php/Publicacion/limites-constitucionales-del-poder-tributario-21-05-2014>, 12/02/2016.

²⁵ Masbernat Muñoz, Patricio, *Op. Cit.*, pág. 306.

²⁶ *Ibíd.*, pág. 303.

por los principios de legalidad, equidad, generalidad, derecho a la propiedad y la neutralidad impositiva.

En ese marco de ideas, la Constitución es la manifestación más permanente de esta limitación de poder estatal dentro de las fronteras nacionales. El Poder tributario está limitado por las mismas normas de jerarquía constitucional, normas que limitan, regulan o restringen la autoridad, verificando que no sean establecidas de forma que viole los derechos de los contribuyentes. La manifestación de dichas normas corresponde a los principios constitucionales tributarios contenidos en la misma norma de carácter constitucional.

1.2.3 Principios constitucionales del Derecho Tributario

Los principios constitucionales son fundamentales para limitar la potestad tributaria, es el caso de la legislación guatemalteca que reconoce dichos principios, plasmados en normas legales de orden constitucional y ordinario.

Luis Arias Alban²⁷ comenta que los principios constitucionales son ideas y valores que inspiran al ordenamiento jurídico; son criterios de mucho valor que cumplen importantes funciones en los sistemas de derecho y orientan, señalan el norte, para lograr los diferentes fines democráticos.

Los principios constitucionales son los siguientes:

1.2.3.1 Principio de legalidad

Luis Arias²⁸ indica que el principio de legalidad constituye una garantía para los contribuyentes al establecer la forma de diseñar el tributo y al mismo tiempo, asegura la consecución de ciertos propósitos y elimina atropellos. Asimismo, indica

²⁷ Arias Albán, Luis, Principios constitucionales tributarios, Costa Rica, Revista Judicial número 102, 2011, pág. 141.

²⁸ *Ibíd.*, pág. 142.

que es por lo anterior que la fuente de la obligación por la cual los contribuyentes están obligados al pago de tributos es la ley. Para Arias, el postulado se suele enunciar como la necesaria existencia de una disposición legal que establece la contribución, en consecuencia, se entiende como un precepto constitucional que garantiza al ciudadano, en el caso de nuestra materia, que los tributos serán establecidos por ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra plasmado el principio de legalidad. Dicho principio ha sido desarrollado de forma precisa, estableciendo que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala crear impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, estableciendo las bases de recaudación mínimas que deben ser incluidas al momento de la creación de una ley tributaria.

Para el autor Héctor B. Villegas²⁹, el principio de legalidad se puede entender como “(...) una garantía de defensa de los sujetos pasivos tributarios, para proteger sus derechos cuando se intenta cobrar algún tributo que no esté determinado en ley o cuando a través de decretos o de resoluciones se intente crear una obligación tributaria, incluso cuando se le intente aplicar una base imponible diferente a la que establece la ley, cuando el poder administrativo aumente los tipos impositivos que establece la ley, puede protegerse también cuando administrativamente se haya creado una infracción o sanción que la ley no establece o cuando de manera discrecional se le haya aplicado un procedimiento y cuando se le aplique retroactivamente una ley tributaria que le afecte”.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece lo siguiente: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo

²⁹ Villegas, Héctor B, *Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2001, pág.194.

a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

1. El hecho generador de la relación tributaria;
2. Las exenciones;
3. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
4. La base imponible y el tipo impositivo;
5. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
6. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

La Corte de Constitucionalidad³⁰, en sentencia de fecha 11 de septiembre de 1996, resolvió: “El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: en forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...) El régimen constitucional guatemalteco no solo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en ley ... la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva, puesto que del Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe (...)”.

En conclusión, se puede definir al principio de legalidad como el principio que brinda seguridad jurídica a los contribuyentes al establecer que los tributos, únicamente, pueden ser creados mediante una ley, misma que debe cumplir como

³⁰ Gaceta número 41. Expediente 886. Sentencia de fecha 11/09/1996.

mínimo con las bases de recaudación que establece la Constitución Política de la República de Guatemala. Es el principio que establece la forma mediante la cual se crean tributos y así garantizar los derechos de los contribuyentes. No hay tributo sin ley.

1.2.3.2 Principio de justicia

Para Altamirano y Muñoz, citados por Jaqueline Reyes, el principio de justicia es de gran trascendencia y al mismo tiempo es el que se encuentra más vinculado con el ejercicio racional del poder tributario. Los autores indican que se sabe que el Estado, en el ejercicio de su soberanía, viene a crear o establecer tributos y ese poder debe ejercerse dentro de ciertos parámetros, a fin de evitar que graven de forma excesiva a los contribuyentes.³¹

Tarantino, citado por Jaqueline Reyes, indica que “(...) un sistema fiscal, para ser justo, debe responder a las ideas de igualdad, uniformidad y universalidad, se logra según el criterio moderno conforme al cual los ciudadanos deben pagar tributos en función de su aptitud o potencia de pago, es decir de su capacidad contributiva.”. En la legislación guatemalteca, el principio de justicia se encuentra en la Constitución Política de la República.³²

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece lo siguiente: “(...) 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” (el subrayado es propio).

³¹ Reyes López, Jaqueline Noemí, Principios constitucionales del Derecho Tributario, Guatemala, 2014, Tesis de Grado, Universidad Rafael Landívar, pág. 104.

³² *Ibíd.*, pág. 105.

Asimismo, el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece lo siguiente: “(...) El sistema tributario debe ser justo y equitativo (...)” (el subrayado es propio).

La Corte de Constitucionalidad³³, en sentencia de fecha 6 de marzo de 2006, resolvió: “(...) los principios de justicia y equidad tributaria regulados en el artículo 239 constitucional, pues dicho principio consiste en la justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica del contribuyente, de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual (...)”.

En conclusión, se puede establecer que el principio de justicia responde al valor universal de justicia bajo el cual el sistema tributario debe funcionar, limitando al poder tributario para que sea ejercido de forma racional y no desmedido.

1.2.3.3 Principio de equidad

El autor Plaza Vega, citado por Jaqueline Reyes, expone que el gasto debe ser siempre equitativo, en el sentido de tener el mismo alcance respecto de quienes se encuentran en similar situación. Esa equidad se debe entender en sentido amplio y en sentido estricto. Según el autor, en sentido amplio, el gasto es equitativo por el hecho de que se destine a cubrir las necesidades públicas esenciales de cuya satisfacción depende la subsistencia del cuerpo político y de la colectividad. Adicionalmente, cita ejemplos, como los gastos inherentes a la existencia y el funcionamiento del Estado en forma oportuna; en sentido estricto el gasto no debe favorecer a unos en perjuicio de los otros, si es que se encuentran en similares situaciones.³⁴

³³ Gaceta número 79. Expediente 2061-2005. Sentencia de fecha 06/03/2006.

³⁴ Reyes López, Jaqueline Noemí, *Op. cit.*, pág. 111.

Según Tarantino, citado por Jaqueline Reyes, “(...) un sistema fiscal, para ser equitativo, debe partir desde el principio de parificación de fuerzas económicas, o sea, de la igualdad que no es la equivalente aritmética, sino la uniformidad de los ubicados en la misma condición, igual entre iguales”.³⁵

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece lo siguiente: “(...) 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” (el subrayado es propio).

Asimismo, el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece lo siguiente: “(...) El sistema tributario debe ser justo y equitativo (...)” (el subrayado es propio).

El principio de equidad es un principio íntimamente identificado con el principio de igualdad y generalidad; busca que el sistema tributario sea equitativo, es decir que los tributos deben aplicarse a todos los contribuyentes y tener el mismo alcance para todos en igualdad de condiciones.

1.2.3.4 Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago también se puede conocer como principio de capacidad contributiva, entre otras denominaciones. Lo que pretende este principio es limitar la potestad tributaria. Valdés Costa³⁶ comenta que el principio en mención, de forma expresa o implícita, ha sido plasmado por las constituciones, estableciendo algunas de ellas, que todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos, según sus posibilidades. El contribuyente debe

³⁵ *Loc. cit.*

³⁶ Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, pág. 445.

aportar en proporción a la capacidad de pago que posea; no debe pagar más de lo que no posee o alcanza su capacidad de pago.

Dicho principio se encuentra plasmado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual, en su parte conducente, indica: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. (...)” (el subrayado es propio).

La Corte de Constitucionalidad³⁷, en sentencia de fecha 24 de abril de 2008, resolvió: “Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal del cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas (...)”.

El principio de capacidad de pago limita la potestad tributaria. Su objetivo es que el contribuyente aporte al gasto público mediante el pago de los tributos que le correspondan, contribución que deberá ser acorde a la capacidad de pago que tenga el contribuyente; no se le puede exigir al contribuyente que pague más de lo que pueda pagar.

1.2.3.5 Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad reconoce que el derecho de propiedad es fundamental e inviolable para todo contribuyente. En ese sentido, Giuliani Fonrouge,

³⁷ Gaceta número 88. Expediente 775-2007. Sentencia de fecha 24/04/2008.

citado por Jaqueline Reyes, comenta que desde el momento en que se establece en las normas legales que la propiedad privada es inviolable e incluso se prohíbe la confiscación de bienes de cualquier forma, se entiende que la tributación no puede llegar ni de manera indirecta a violentar tales garantías constitucionales. Surge la idea de que, al momento de la recaudación de tributos, una parte de la renta no puede ser intervenida. El principio exige que se respete el disfrute de esa porción y esto se debe hacer conforme criterios de tiempo, lugar y fines económico-sociales de cada individuo, relativo a cada tributo en particular.³⁸

Para Héctor Villegas³⁹ en el principio de no confiscatoriedad “(...) es necesario que haya compatibilidad entre el derecho de propiedad y los tributos. En el derecho de propiedad se basa el principio de la no confiscatoriedad”.

El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su parte conducente, establece que “(...) Se prohíben los tributos confiscatorios (...)”.

Se puede concluir que el principio de no confiscatoriedad tiene como objetivo primordial proteger la propiedad de los contribuyentes, al reconocer que la propiedad privada es inviolable y que ningún tributo puede desapropiar al contribuyente de sus bienes, caso contrario el tributo es confiscatorio, el cual está prohibido. La dificultad del presente principio es poder determinar cuándo un tributo es o no confiscatorio.

1.2.3.6 Principio de no doble o múltiple tributación

En cuanto al presente principio, Giuliani Fonrouge, citado por Jaqueline Reyes, expone que la doble imposición interna nace cuando coexisten entidades dotadas de poder tributario, actuando en el plano nacional, lo que origina conflictos

³⁸ Reyes López, Jaqueline Noemí, *Op. cit.*, pág. 85.

³⁹ Villegas, Héctor B, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2001, pág. 227.

de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes. El problema tiene raíces económicas y políticas y se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario; es así como resulta generalizado el fenómeno de la doble o múltiple tributación.⁴⁰

La Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe la doble o múltiple tributación, el artículo 243 de dicha norma constitucional establece lo siguiente: “(...) 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. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. (...)” (el subrayado es propio).

La Corte de Constitucionalidad⁴¹, en sentencia de fecha 3 de diciembre de 2008, resolvió: “Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que exceden el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En ese sentido se ha señalado que; en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto se puede considerar confiscatorio”.

Este principio, para el caso de Guatemala, tiene como finalidad que un mismo hecho generador que pueda ser atribuido a un sujeto pasivo no sea gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario en un mismo periodo

⁴⁰ Reyes López, Jaqueline Noemí, *Op. cit.*, pág. 92 y 93.

⁴¹ Gaceta número 90. Expediente 2947. Sentencia de fecha 03/12/2008.

impositivo. Para el caso de Guatemala, los supuestos establecidos con anterioridad deben llevarse a cabo dentro del territorio guatemalteco, es decir, la prohibición de doble o múltiple tributación es interna y no internacional.

1.2.3.7 Principio de generalidad

Luis Arias⁴² hace la anotación respecto a que es imperativo para este principio evitar que la materia tributaria se impregne de un carácter personalísimo y sectorario. De allí que, en algunos momentos, solo consideraciones demasiado especiales aconsejan alejarse de él. En efecto, el principio busca que el Derecho Tributario sea aplicado de forma general a todos los contribuyentes.

En ese sentido, Calvo Ortega, citado por Jaqueline Reyes, expone que “(...) este principio supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas físicas y jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma”.⁴³ Lo anterior justifica que una norma tributaria no debe tener excepciones, salvo aquellas contenidas en la misma norma.

Se puede concluir que el principio de generalidad tiene como finalidad primordial eliminar todo tipo de privilegios que puedan existir respecto a determinados sectores, grupos o personas determinadas. Como su nombre lo establece, la aplicación debe ser de forma general y la ley que crea los tributos debe ser abstracta e impersonal.

⁴² Arias Albán, Luis, *Op. cit.*, pág. 147.

⁴³ Reyes López, Jaqueline Noemí, *Op.cit.*, pág. 59.

1.2.3.8 Principio de igualdad

El autor Luis Arias⁴⁴ indica que el principio de igualdad, tanto en su modalidad general como particular, en las eventuales distinciones, debe versar sobre un soporte racional. La intención del principio de igualdad es la eliminación de toda diferencia y de los privilegios infundados. La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley. Este principio, en su acepción ordinaria, determina un mismo trato para los que se encuentren en circunstancias idénticas, pero al mismo tiempo, un tratamiento diferenciado en situaciones diversas. La genuina igualdad consiste en aplicar la legislación a los distintos casos según las disparidades naturales entre ellos. En este orden de ideas, entonces, debe haber iguales prestaciones tributarias por los iguales y desiguales aportaciones tributarias por desiguales. Estando en las mismas condiciones, el gravamen debe ser igual para los contribuyentes y viceversa. Estando en diferentes condiciones, el gravamen debe ser distinto para los contribuyentes.

Calvo Ortega, citado por Jaqueline Reyes, establece que el principio de igualdad es “(...) la obligación que tiene los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes.”⁴⁵

El artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “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. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí” (el subrayado es propio). Para ejercer el poder tributario todos los contribuyentes deben estar en un plano de igualdad.

⁴⁴ Arias Albán, Luis, *Op. cit.*, pág. 145.

⁴⁵ Reyes López, Jaqueline Noemí, *Op. cit.*, pág. 59.

La Corte de Constitucionalidad⁴⁶, en sentencia de fecha 24 de febrero de 2004, resolvió: “Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 constitucional. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándolos con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime a otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado (...)”.

Se puede concluir que el principio de igualdad persigue que la norma legal tributaria trate igual a los iguales en iguales circunstancias y desigual a los desiguales en desiguales circunstancias; busca eliminar todo tipo de privilegios y tratar a todos los contribuyentes por igual.

1.2.3.9 Principio de irretroactividad de la ley

Para Leguina Villa⁴⁷ hay retroactividad cuando una norma dictada pro futuro afecta a situaciones jurídicas, agotadas o perfectas, o a efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores.

El principio establece que la ley, en materia tributaria, no tiene efecto retroactivo, salvo las excepciones establecidas en ley. La Constitución Política de la

⁴⁶ Gaceta número 71. Expediente 421, 452, 608 y 818-02. Sentencia de fecha 24/02/2004.

⁴⁷ Villa Leguina, Jesus, Principios generales del Derecho y Constitución, Madrid, Centro de Publicaciones, 1988, pág.24.

República de Guatemala en el artículo 15 establece que “(...) La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”

La Corte de Constitucionalidad⁴⁸, en sentencia de fecha 27 de julio de 2006, resolvió: “La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado para apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado. Son leyes retroactivas, aquellas que vuelven sobre los efectos ya consumados bajo el impero de una ley anterior. Para que una ley sea retroactiva, es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquirido bajo el amparo de leyes anteriores, para modificarlos (...)”.

El principio de irretroactividad de la ley, en materia tributaria, constituye una garantía a los contribuyentes. También se le llama principio de seguridad jurídica en materia tributaria y tiene como principal objetivo que las leyes tributarias en vigencia no tengan efectos retroactivos, es decir que no tengan efectos hacia el pasado. Los efectos de una norma tributaria solo pueden ser hacia el futuro, a partir de la entrada en vigencia de la ley.

1.3 El interés público prevalece sobre el interés particular

Para el entendimiento del significado de interés público, Carlos de Cores y Juan Manuel Cal⁴⁹ exponen que el vocablo interés proviene de la voz latina *interest*, cuyo sentido literal es “estar entre” y que con el paso del tiempo llegó a significar “lo que importa” o “lo que es importante”. Los autores manifiestan que puede

⁴⁸ Gaceta número 81. Expediente 416-2005. Sentencia de fecha 27/07/2006.

⁴⁹ De Cores, Carlos Andres y Juan Manuel Cal, El concepto de interés público, Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo, Uruguay, 2012, pág. 132.

entenderse al interés como la relación entre un individuo que tiene una necesidad y el bien adecuado para satisfacerla. Teniendo definido el interés, se procede a la mención de que es “público”, entendido por tal, oponiéndose a lo privado, todo aquello que interesa a la comunidad. Expuesto lo anterior, puede definirse al interés público como el resultado de un conjunto de intereses compartidos y coincidentes de un grupo mayoritario de individuos que se asigna a toda la comunidad como consecuencia de esa mayoría, prevaleciendo sobre los intereses individuales que se le opongan o lo afecten. Es de interés social todo aquello que beneficia a la comunidad.

El artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, norma que regula los derechos inherentes a la persona humana, establece el principio constitucional consistente en que el interés público prevalece sobre el interés particular, estipulando, en su parte conducente, lo siguiente: “(...) El interés social prevalece sobre el interés particular. Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”.

En ese sentido, el artículo 22 de la Ley del Organismo Judicial también norma la primacía del interés social sobre el particular estableciendo que “(...) El interés social prevalece sobre el interés particular (...)”.

Capítulo 2

Derecho Tributario, Tributos

2.1 Principios liberales que orientan al Derecho Tributario.

El liberalismo ha sido una parte importante para el establecimiento de los Estados modernos. Su doctrina es la base fundamental del Estado de Derecho y por consiguiente, parte importante del Derecho Tributario.

Según el Diccionario de la Real Academia Española⁵⁰, el liberalismo es una “Doctrina política que postula la libertad individual y social en lo político y la iniciativa privada en lo económico y cultural, limitando en estos terrenos la intervención del Estado y de los poderes públicos.”

Para Leonardo⁵¹ el liberalismo clásico constituye una de las más importantes ideologías políticas y filosóficas que surgieron a partir del siglo XVII tras una época caracterizada por el poder absoluto del Estado que extendía sus funciones a la intromisión en aspectos que son propios del ser humano, por lo que el liberalismo clásico debió constituirse en la principal herramienta de defensa del espacio de libertad del individuo ante el gobierno. El liberalismo clásico está indiscutiblemente unido al Estado de Derecho, dado que siembra las bases para la construcción de un sistema jurídico de convivencia humana razonable y respetuosa. Esta ideología tiene una influencia importante en el desarrollo del derecho moderno.

Leonardo⁵² sigue exponiendo que, a consideración de los liberales, para que una sociedad sea efectiva, es necesario establecer una autoridad cuya función sea proteger los derechos y libertades de los individuos de toda agresión ilegítima, pero

⁵⁰ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Asociación de Academias de la Lengua Española, tercera edición, 2016.

⁵¹ Sempértegui, Leonardo, La importancia del liberalismo clásico para la supervivencia del Estado de Derecho, Catedrático Universitario, Ecuador, 2012, pág. 119.

⁵² *Loc. cit.*

siempre y cuando, el ejercicio de la función que se le arroga sea limitado. La existencia de una autoridad y el gobierno limitado constituyen dos principios fundamentales del liberalismo.

En el mismo sentido, Ezequiel Gallo⁵³ expone que el liberalismo recoge dos principios básicos: el de la necesidad de la existencia de un gobierno que proteja los derechos y libertades de los individuos de toda agresión ilegítima y el de que ese gobierno debe limitarse a funciones que protejan la vida, la libertad y las posesiones. Un punto central del pensamiento liberal ha sido la preocupación por la forma de gobernar, el cómo se gobierna y los límites del poder

El liberalismo, derivado de los gobiernos autoritarios que cometen atrocidades a los gobernados, rechaza cualquier imperio totalitario de la mayoría, pues éste encuentra sus límites en el respeto y la protección de las libertades individuales.

Claudia Pico⁵⁴ expone que el liberalismo se basa en los siguientes tres principios fundamentales: a) la libertad; b) la igualdad y c) el Estado de Derecho.

El aglutinamiento de las libertades políticas, religiosas, económicas y la limitación del poder de la autoridad, llevan al surgimiento de un Estado de Derecho, lo que conlleva llevar a nivel constitucional los derechos y la transformación de esos derechos en normas jurídicamente protegidas. Ejemplo de lo expuesto con anterioridad son los principios constitucionales del Derecho Tributario desarrollados en el capítulo anterior, así como toda la normativa tributaria de un Estado de Derecho que establece las bases de funcionamiento para evitar arbitrariedades que violen derechos individuales.

⁵³ Gallo, Ezequiel, Notas sobre el liberalismo clásico, Buenos Aires, 1984, Ensayo, pág. 243.

⁵⁴ Pico Bonilla, Claudia Milena, Fiscalidad bajo el dominio liberal en el Estado soberano de Santander, Colombia, 2011, Tesis de Magister en Historia, Universidad Nacional de Colombia, pág. 4.

Desde un punto de vista del Derecho Tributario, la perspectiva liberal presume que los tributos son socialmente neutros y que, por consiguiente, el sistema impositivo será justo en la medida en que cada quien contribuya de acuerdo a sus respectivas capacidades y en proporción a los ingresos que disfrutan bajo la protección estatal, basados en la constitucionalización de normas fundamentales que dan protección a los contribuyentes.

Es importante exponer la doctrina presentada por Adam Smith, citado por Claudia Pico⁵⁵, quien señaló los siguientes cuatro principios de la tributación que constituyen el eje de una perspectiva liberal de la fiscalidad:

- a) Los subsidios de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida posible, en proporción a sus respectivas capacidades. La igualdad o desigualdad de la tributación consiste en la observación o incumplimiento de esta regla.
- b) El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El momento del pago, la forma del mismo y la cantidad a pagar deben resultar meridianamente claros para el contribuyente y cualquier otra persona;
- c) Todos los impuestos deben ser recaudados en el momento y la forma que probablemente resulten más convenientes para el contribuyente.
- d) Todos los impuestos deben estar diseñados para extraer de los bolsillos de los contribuyentes o para impedir entre ellos la menor suma posible más allá de los que ingresen en el tesoro público del Estado. Se persigue un ideal en el cobro de impuestos fundado en la eficacia del recaudo.

Lo expuesto por Adam Smith es de suma importancia, ya que contiene principios fundamentales de la tributación actual y resalta la importancia de los ingresos para el Estado, ya que los mismos son para contribuir al sostenimiento del gobierno. Asimismo, establece que los impuestos deben ser ciertos y que cada contribuyente debe conocer qué debe pagar y cómo debe pagarlo. El recaudo de

⁵⁵ *Ibíd.*, pág. 5.

los impuestos se debe realizar de la forma que mejor le quede al contribuyente y por último, se busca la eficacia en el recaudo. Todos los principios expuestos son parte del Derecho Tributario de un Estado moderno.

2.2 Derecho Tributario

El estudio comprometido del Derecho Tributario es un esfuerzo que va más allá del análisis de la relación monetaria entre los individuos gobernados y el Estado gobernante. A pesar de observar estas situaciones, tiene una profundidad significativa que también considera aspectos del contrato social, en virtud del cual los ciudadanos acceden a la pérdida de cierto grado de libertad a cambio de la seguridad de la organización estatal.

Para empezar el conocimiento del Derecho Tributario es importante ver sus bases legales y doctrinales, ya que es desde éstas que podrán construirse ideas específicas sobre la materia.

En primer lugar, es importante hacer una distinción terminológica con referencia a la denominación de Derecho Tributario, el cual es confundido con frecuencia por el término Derecho Fiscal, llegándose incluso a considerar estos términos sinónimos; esto, sin embargo, para la doctrina generalmente aceptada no es correcto.

El denominado Derecho Fiscal, para María Martín y Usé Rodríguez⁵⁶, tiene sus inicios en la doctrina francesa e inglesa y cuenta con un objeto muy amplio, puesto que abarca todos los ingresos del fisco o del Estado, lo cual supera por mucho en amplitud a lo cubierto por el término Derecho Tributario, que trata con una materia mucho más específica.

⁵⁶ María Martín, José, Usé Rodríguez, F. Guillermo, *Derecho Tributario General*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1995, pág.6.

Se tiene entonces que la definición de Derecho Tributario se puede tomar desde dos puntos de vista; la definición legal, que es la base del Derecho Tributario justificada en ley; y la definición financiera, que comprende la necesidad financiera del surgimiento del Derecho Tributario.

Desde el punto de vista legal, Ivonne Rodríguez⁵⁷ establece que el Derecho Tributario “(...) es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídica Tributaria, en la cual se identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo.”.

Aranzadi, citado por Ivonne Rodríguez, manifiesta que “(...) El Derecho Tributario es la disciplina que tiene como objeto de estudio el conjunto de normas que regulan el establecimiento y aplicación de los tributos (...)”.⁵⁸

Ramón Valdés Costa⁵⁹ expone que se puede definir el Derecho Tributario como “(...) el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y de las personas a quienes la ley responsabiliza del pago.”.

Desde el punto de vista financiero, Giuliani Fonrouge, citado por Valdés Costa, indica que se puede definir al Derecho Tributario como “(...) una rama del derecho financiero que se propone estudiar, el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones como actividades del Estado, en las relaciones de este con los particulares, se puede decir entonces que el Derecho Tributario es el régimen de la recaudación de impuestos.”⁶⁰

⁵⁷Rodríguez Cordón, Ivonne Dayonara, El uso y abuso de Derecho en la imposición de tributo, Guatemala, 2006, Tesis de Magister en Derecho Mercantil, Universidad Rafael Landívar, pág. 1.

⁵⁸*Loc. cit.*

⁵⁹Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, pág. 2.

⁶⁰*Ibíd.*, pág. 2.

La principal diferencia entre el Derecho Tributario desde el punto de vista legal y financiero es que, desde el punto de vista legal, la definición considera al Derecho Tributario desde las normas que regulan la relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes; y desde el punto de vista financiero, versa sobre la posición central que ocupa la relación tributaria en el contexto de la recaudación. Cada perspectiva es valiosa en sí misma y desde el punto de vista académico que se busque evaluarlas por separado. Sin embargo, necesariamente debe servirse de una definición integral que observará tanto el conjunto de normas que regulan la relación tributaria como el papel que juega la misma en el Estado, considerablemente más grande, de la forma de organización estatal.

En este sentido, puede verse la definición de Berlini, citado por Valdés Costa, misma que establece que el Derecho Tributario “Es la rama del derecho que expone los principios y normas jurídicas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a las libertades de los particulares conexos como un impuesto con una tasa y con un monopolio establecido fundamentalmente por el Estado con el fin de lucro.”.⁶¹

Otra definición que considera tanto la norma como su contexto es la de José María Martín y Guillermo Usé Rodríguez⁶², quienes definen al Derecho Tributario como “(...) el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean éstos impuestos, tasas o contribuciones especiales, asimismo integran esta disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones normativas tributarias (...)”.

Otro aspecto importante a resaltar en la elaboración de este concepto es que el Derecho Tributario es una rama del derecho público, ya que se compone de normas e instituciones inspiradas en principios de orden público, que son de

⁶¹ *Ibíd.*, pág. 3.

⁶² María Martín, José, Usé Rodríguez, F. *Op, cit.*, pág. 8.

observancia obligatoria para toda la sociedad, atendiendo a la forma en que el Estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

El tributo es la consecuencia de un fenómeno mucho más profundo en la relación tributaria, puesto que consiste en una obligación de contenido económico, establecida por ley, en virtud de la cual el Estado u otro ente público, se convierten en acreedores de un sujeto pasivo, como consecuencia de un acto jurídico que funge como hecho generador de la obligación.

Para comprender de mejor forma lo comentado, es importante entender de dónde proviene la obligación y de dónde proviene la capacidad del Estado para hacer un cobro sobre los actos de las personas. Como fue expuesto en el capítulo 1 de la presente tesis, la capacidad del Estado de cobrar tributos proviene de la potestad tributaria, que consiste en la facultad que tiene el Estado de poder exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria. Se define la potestad tributaria del Estado como una capacidad estatal, derivada del poder imperio de que goza el mismo.

A pesar de que se considera acertada la anterior consideración, también es apropiado agregar que en un sistema democrático como el que se tiene en la República de Guatemala el imperio de la ley es un resultado del establecimiento de un Estado de Derecho, con la existencia de los elementos de territorio, población y gobierno.

Dicho lo anterior, pueden establecerse las siguientes características del Derecho Tributario:

- Es una rama del Derecho Público en virtud de concentrarse en una interacción legal entre gobernantes y gobernados.

- Trata específicamente con la relación tributaria y el tributo como la representación operativa de la misma.
- Lo componen tanto las normas que regulan el funcionamiento de dicha relación, como los principios desde los cuales parte la misma.

Es así que puede definirse el Derecho Tributario como la rama del Derecho Público que representa un aspecto del Poder del Estado y que se conforma de principios y normas que fundamentan y controlan, respectivamente, el funcionamiento de la relación tributaria expresada a través del tributo.

2.2.1 Clasificación del Derecho Tributario

Para el estudio del Derecho Tributario existe una clasificación doctrinal determinada, según su vinculación con la relación tributaria y la obligación derivada de ella y corresponde a la siguiente:

2.2.1.1 Derecho Tributario Material

Según Ramón Valdés Costa⁶³“(...) el derecho material tributario regula todo lo relativo a la existencia y cuantía de la obligación tributaria.”.

El Derecho Tributario material se puede definir como el conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que dan origen al mismo.

⁶³ Valdés Costa, Ramon, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, pág.10.

2.2.1.2 Derecho Tributario Formal

Según Monterroso, citado por Valdés Costa, la clasificación formal “(...) se refiere específicamente al conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad de la rama de la administración pública, que tiene encomendado la recaudación de tributos”.⁶⁴

Según José María Martín y Guillermo Usé Rodríguez⁶⁵, el Derecho Tributario formal se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación y percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados.

En términos generales, se puede establecer que el Derecho Tributario Material trata sobre la forma de establecer los tributos que representan la relación tributaria y el Derecho Tributario Formal estudia lo relativo a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos.

2.3 Tributo

Los tributos constituyen el principal recurso que permite al Estado satisfacer las necesidades públicas. Ello justifica que la deuda tributaria tenga un tratamiento especial dentro de la legislación guatemalteca y, a la vez, se asigne a la Administración Tributaria una serie de facultades para lograr, dentro del marco constitucional y legal, que el tributo válidamente creado sea un tributo físicamente percibido.

⁶⁴ *Ibíd.*, pág.14.

⁶⁵ María Martín, José, Usé Rodríguez, F. Guillermo, *Loc. cit.*, pág. 4.

Sobre la definición de tributo se tiene, por un lado, el artículo 9 del Código Tributario guatemalteco, el cual establece el concepto de tributo como “(...) 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 (...)”.

Según Bielsa, citado por María Izquierdo, los tributos son “(...) prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma (...)”⁶⁶.

Giulliani Fonrouge, citado por José María Martín y Guillermo Usé Rodríguez, establece que los tributos “(...) son la prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (...)”⁶⁷.

Recogiendo los elementos de cada definición, se tienen las siguientes características:

- Es una prestación: todos los autores mencionados concuerdan en que el tributo tiene la naturaleza jurídica de un deber jurídico.
- El receptor del cumplimiento de la obligación es el Estado: en el caso de Bielsa, se agrega el ente público autorizado por el Estado.
- El objetivo del tributo es servir como recurso para el cumplimiento de los fines del Estado, por lo que es uno de los medios que permiten al Estado garantizar el bien común.

⁶⁶ Izquierdo Flores, María Alessandra, *Propuesta de implementación del sistema de tasa única en el sistema tributario guatemalteco*, Guatemala, 2012, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, pág. 1.

⁶⁷ María Martín, José, Usé Rodríguez, F. Guillermo, *Loc. cit.*, pág. 5.

2.3.1 Clasificación de los tributos

2.3.1.1 Clasificación legal

El artículo 10 del Código Tributario establece que los tributos se clasifican en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales por mejoras, mismos que se exponen a continuación:

2.3.1.1.1 Los impuestos

El artículo 11 del Código Tributario indica que el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

2.3.1.1.2 Arbitrios

El artículo 12 del Código Tributario indica que es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

2.3.1.1.3 Contribuciones especiales y contribuciones especiales por mejoras

El artículo 13 del Código Tributario indica que aquellas son el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales; estas, por otro lado, son el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Cabe mencionar que la clasificación establecida en el Código Tributario de Guatemala no es acorde a la clasificación doctrinaria generalmente aceptada, ya

que la legislación guatemalteca divide los tributos, estableciendo el impuesto, los arbitrios, que constituyen también un impuesto en favor de las Municipalidades y las contribuciones especiales.

2.3.1.2 Clasificación doctrinal

Las diferencias expresadas anteriormente son punto de análisis doctrinario que presentan distintas corrientes en cuanto a la clasificación de los tributos. A continuación se presenta la siguiente clasificación doctrinal:

2.3.1.2.1 Impuesto

Para Ivonne Dayonara Rodríguez Cordón⁶⁸, son impuestos “(...) los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta (...)”.

Por otra parte, el economista Antonio Vitti de Marco, citado por María Izquierdo, indica que “(...) el impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos en general (...)”.⁶⁹

De la Garza, citado por Juan Morales, considera que los impuestos son “(...) una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos (...)”.⁷⁰

⁶⁸ Rodríguez Cordón, Ivonne Dayonara, *Op. cit.*, pág. 1.

⁶⁹ Izquierdo Flores, María Alessandra, *Op. cit.*, pág. 5.

⁷⁰ Morales Sisimit, Juan, *Clasificación doctrinaria y legal de los tributos en Guatemala*, Guatemala, 2011, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Panamericana, pág. 9.

Para Armando Porras, citado por Izquierdo Flores, el impuesto tiene doble finalidad: “(...) por una parte la de proveer al Estado con fondos suficientes para que éste sufraga sus gastos y el segundo es por la posibilidad de satisfacer las necesidades de la colectividad a través de los mismos (...)”.⁷¹

La Corte de Constitucionalidad⁷², en sentencia de fecha 23 de octubre de 2003, afirma que impuesto es “(...) un tributo y, por ende, una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene el derecho de percibirla (...)”.

También se puede definir a los impuestos como los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

2.3.1.2.1.1 Características de los impuestos

La autora Ivonne Rodríguez⁷³ establece las siguientes características de los impuestos:

- a) El impuesto grava una determinada manifestación de capacidad económica.

⁷¹ Izquierdo Flores, María Alessandra, *Op. cit.*, pág. 5.

⁷² Expediente 456-2002. Sentencia de fecha 23/10/2003.

⁷³ Rodríguez Córdón, Ivonne Dayonara, *Op. cit.*, pág. 3.

- b) El impuesto constituye hoy el más típico exponente de los ingresos de derecho público.
- c) El impuesto consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dineraria.
- d) El impuesto no constituye nunca la sanción de un ilícito. Como se mencionó anteriormente, el propósito principal del impuesto es servir como medio para el logro de los fines del Estado, nunca como medio sancionatorio de algún tipo.
- e) El impuesto no tiene alcance confiscatorio.
- f) El impuesto no obliga solo a los nacionales, sino que afecta a todos los que tienen relaciones económicas e intereses patrimoniales en el territorio guatemalteco, obteniendo en él beneficios económicos.
- g) El impuesto se aplica como si fuese un derecho de crédito y una correlativa obligación.

2.3.1.2.1.2 División de los impuestos

Según relata Izquierdo Flores⁷⁴, con base en sus características se pueden encontrar dos divisiones de los impuestos, tales como lo son:

- a) Directos e indirectos: siendo los primeros aquellos en que el legislador se propone imponer sobre el contribuyente sin la posibilidad de la existencia de algún intermediario entre el fisco y el sujeto pasivo, es decir, no se da el traslado del mismo a una tercera persona, y se perciben por motivo de posesión o disfrute de riquezas u algún otro tipo de situaciones. Por otra parte, el impuesto indirecto es aquel en que el sujeto pasivo debe trasladar el impuesto a un tercero para que este a su vez, lo traslade al fisco; estos se perciben con ocasión de algún hecho, acto, cambio.

⁷⁴ Izquierdo Flores, María Alessandra, *Op. cit.*, pág. 5.

- b) Personales o reales: siendo los primeros aquellos en que se toma en cuenta las condiciones de una persona que tenga la calidad de sujeto pasivo, es decir sobre su capacidad contributiva. Los impuestos reales, por otra parte, recaen específicamente sobre cosas objeto de gravamen, es decir, se establece un impuesto sobre la riqueza sin tomar en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

2.3.1.2.2 Tasas

Para Monterroso, citado por Juan Morales, las tasas son “(...) prestaciones obligatorias establecidas por la ley. En consecuencia, son tributos exigidos por el Estado, destinados a compensar determinados servicios divisibles, cuyos costos son prorrogables entre los usuarios de los mismos servicios (...)”.⁷⁵

El autor Juan Martín Queralt, citado por Ivonne Rodríguez, considera que las tasas “(...) son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo (...)”.⁷⁶

Para comprobar la existencia de una tasa, la condición es que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. Para estos efectos, no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

- Cuando se imponga por disposiciones legales o reglamentarias.
- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del contribuyente.

⁷⁵ Morales Sisimit, Juan, *Op. cit.*, pág. 22.

⁷⁶ Rodríguez Córdón, Ivonne Dayonara, *Op. cit.*, pág.16.

- Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.”

Para el caso de Guatemala, el Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República, regula lo referente a las tasas; al respecto es importante lo siguiente:

El artículo 72 del Código Municipal regula lo referente a los servicios públicos, estableciendo lo siguiente: “(...) El municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y mejorarlos, en los términos indicados en los artículos anteriores, garantizando un funcionamiento eficaz, seguro y continuo y, en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios (...)” (el subrayado es propio).

Asimismo, el artículo 100 del Código Municipal establece que las tasas constituyen ingresos del municipio de la forma siguiente: “(...) Constituyen ingresos del municipio: (...) r) El ingreso, sea por la modalidad de rentas de los bienes municipales de uso común o no, por servidumbre onerosa, arrendamientos o tasas; así como el ingreso proveniente de las licencias de construcción, modificación o demolición de obras públicas o privadas, dentro de la circunscripción del municipio, y; (...)” (el subrayado es propio).

La Corte de Constitucionalidad⁷⁷, en sentencia de fecha 24 de abril de 2002, afirma que tasa es “(...) el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en favor del contribuyente; considerándose como elemento esencial del tributo denominado

⁷⁷Expediente 1623-2001. Sentencia de fecha 24/04/2002.

tasa, que su producto se destine a la necesidad del servicio público que constituye la causa jurídica de la obligación (...).”

Asimismo, la Corte de Constitucionalidad⁷⁸, en sentencia de fecha 1 de agosto de 2001, estableció “(...) conforme a reiterado criterio de esta Corte, tasa es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado a favor del contribuyente; es decir, es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público (...).”

Se concluye entonces que la tasa es un tributo cuyo hecho generador es una actividad que beneficia de forma directa e inmediata al contribuyente. Se puede establecer que el hecho generador de la tasa es una actividad especial del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado.

2.3.1.2.2.1 Características de las tasas

Es así que se consideran propios del concepto de tasas los siguientes aspectos:

- a. El servicio se debe prestar a petición del usuario.
- b. El servicio lo debe prestar el Estado o sus dependencias descentralizadas, autónomas o las municipalidades.
- c. En su mayoría son creados por el Concejo Municipal.
- d. La forma de hacer el cobro del mismo debe de estar basado en ley.

2.3.1.2.3 Contribuciones especiales

Jorge Aguilar, citado por Juan Morales, establece que las contribuciones especiales son “(...) las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con

⁷⁸Expediente 247-2001. Sentencia de fecha 1/08/2001.

carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población, con el objeto de atender en forma especial el costo de una obra o servicio de interés general y que se traduce en un beneficio manifiesto a quien se presta (...).⁷⁹

Para Giuliani Fonrouge, citado por Juan Morales, las contribuciones especiales son “(...) las prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado (...)”.⁸⁰

El artículo 13 del Código Tributario establece que la contribución especial es “(...) el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales (...)”.

La Corte de Constitucionalidad⁸¹, en sentencia de fecha 26 de abril de 2005, afirma que contribución especial es “(...) el tributo que tiene como hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de las realización de obras o servicios estatales, siendo una de sus características principales la permanencia de la prestación del servicio (...)”.

Se concluye que las contribuciones especiales son aquellos tributos, cuyo hecho generador consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

⁷⁹ Morales Sisimit, Juan, *Op. cit.*, pág. 25.

⁸⁰ *Ibíd.*, pág. 25.

⁸¹ Expediente 2751-2004. Sentencia de fecha 26/04/2005.

Capítulo 3

La obligación tributaria como vínculo jurídico para el nacimiento del crédito tributario

3.1 Obligación general.

Para Planiol, citado por Rubén Alberto Contreras Ortiz, una obligación es un “vínculo de derecho por el que una persona está constreñida hacia otra a hacer o no hacer alguna cosa (...)”.⁸²

Aubry Rau, citado por Rubén Alberto Contreras Ortiz, define a la obligación como “(...) la necesidad jurídica por cuya virtud una persona se halla constreñida, con relación a otra, a dar, a hacer o no hacer alguna cosa (...)”.⁸³

Según Guillermo Cabanellas⁸⁴, la obligación es “(...) el vínculo legal, voluntario o de hecho que impone una acción o una omisión; también lo define como “el vínculo de derecho por el cual una persona es constreñida hacia otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa.”

Estas definiciones son ejemplos de la consideración que se le ha dado a la obligación desde las etapas más tempranas del Derecho. Puede recordarse, por ejemplo, el *do ut des* (doy para que des), de los postulados romanos de los contratos innominados que junto a *do ut facias* (doy para que hagas), *facio ut des* (hago para que des) y *facio ut facias* (hago para que hagas), constituían formas de especificación de la obligación que generaba un pacto entre dos sujetos.

⁸² Contreras Ortiz, Rubén Alberto, *Obligaciones y negocios jurídicos civiles*, Guatemala, Instituciones de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar, 2004, pág. 42.

⁸³ *Loc. cit.*

⁸⁴ Cabanellas de Torres, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Argentina, Editorial Heliasta, 1997, pág. 276.

Es así que se tiene que la obligación entendida de forma legal es una relación entre dos sujetos de derecho que genera derechos y obligaciones nacidos del pacto entre los mismos. Como se verá más adelante, la obligación se compone de lo acordado pero se complementa con el señalamiento de consecuencias jurídicas en el caso de incumplimiento.

3.2 Obligación civil

La obligación civil, para Colmo, citado por Rubén Contreras, es “(...) la facultad de compeler a alguien para que nos procure un bien, o un beneficio patrimonial, o económico, ya entregándonos una cosa material, ya haciendo, ya dejando de hacer algo en nuestro favor, con facultad a favor del acreedor para que, en caso de incumplimiento injustificado se haga efectivo el derecho de aquel sobre los bienes del deudor (...)”.⁸⁵

Para Puig Peña, citado por Rubén Contreras, la obligación civil “(...) es aquella relación jurídica por virtud de la cual una persona, para satisfacer intereses privados, puede exigir de otra una determinada prestación, que en caso de ser incumplida, puede hacerse efectiva sobre el patrimonio de ésta (...)”.⁸⁶

Para Rubén Alberto Contreras Ortiz⁸⁷, la obligación civil es una “(...) situación resultante de actos o manifestaciones de voluntad de personas capaces que pueden disponer válidamente de su patrimonio, que determina para el deudor, en virtud de la relación jurídica establecida, el deber de dar, hacer o no hacer algo posible, lícito y de naturaleza económica que interesa al acreedor; y que en caso de incumplimiento, faculta a éste para hacer efectiva sobre el patrimonio enajenable del deudor”.

⁸⁵Contreras Ortiz, Rubén Alberto, *Op. cit.*, pág. 43.

⁸⁶ *Loc. cit.*

⁸⁷ *Loc. cit.*

Puede verse que la obligación civil, no difiere de la conceptualización de la obligación en general, salvo en que aquella se limita al ámbito del derecho de las personas. Para el caso de Guatemala, las obligaciones, desde el punto de vista legal, se encuentran establecidas en Título II, Capítulo I del Código Civil, el cual regula lo referente a las obligaciones, sus modalidades y efectos. En dicha norma reconoce que toda obligación resultante de un acto o declaración de voluntad consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa, siendo todas las obligaciones anteriores de derecho privado.

3.3 Obligación tributaria

El autor Luis Humberto Delgadillo Gutierrez⁸⁸ expone que la potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario, se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria. La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. Para Delgadillo, una vez realizado el supuesto establecido en la ley, se producirán consecuencias jurídicas. Mientras no se realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas.

Al realizarse el supuesto establecido en ley, se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que

⁸⁸ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, 1998, pág. 97.

la propia norma establece. Para Delgadillo⁸⁹, la relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Juan Carlos Luqui⁹⁰ expone que se prefiere usar el término obligación tributaria en lugar de relación tributaria, debido a que el primer término se ocupa principalmente de aquellas obligaciones que unen al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante el vínculo jurídico que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar una suma de dinero, llamado sujeto pasivo de la obligación tributaria. La causa de esa unión corresponde a que dicho ciudadano contribuyente goza y se ve favorecido por las seguridades y ventajas que el Estado le presta a su trabajo, riqueza y libertades y ventajas, por medio de las funciones públicas.

Para Juan Carlos Luqui⁹¹, la obligación tributaria es “(...) el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable.”.

Para el autor Gómez Navarro, citado por Cristian Novales, la obligación tributaria es “(...) aquella obligación que en forma unilateral, establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen (...)”.⁹²

⁸⁹ *Loc. cit.*

⁹⁰ Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989, pág. 19.

⁹¹ *Ibíd.*, pág. 23.

⁹² Novales Schlesinger, Cristian, *La interpretación de las normas fiscales y las declaraciones del proceso de determinación de la obligación tributaria*, Guatemala, 1999, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Francisco Marroquín, pág. 21.

Para Araujo Falcao⁹³, la obligación tributaria es una obligación que, por disposición de la ley, es de derecho público, la relación jurídica en virtud de la cual el Estado u otra persona de derecho público exige la presentación de tributos.

Para Francisco José Carrera Raya, citado por Cristian Novales Schlesinger, la obligación tributaria es “(...) pagar a un ente público una determinada cantidad de dinero a título de tributo.”⁹⁴

Para Valdés Costa,⁹⁵ “(...) la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegura mediante garantía real o con privilegios especiales (...)”. Valdés Costa establece que el vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder, en la cual ambos están en un plano de igualdad, tanto el Estado para exigir el pago de los tributos, como la del contribuyente la obligación de pagarlos.

La definición que doctrinariamente se considera la más completa es la presentada por Rodríguez Lobato y Giuliani Fonrouge, citados por Cristian Novales, al establecer que la obligación tributaria es “(...) el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, ejercitando el poder tributario, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación patrimonial constituye exclusivamente una obligación de dar, la cual es exigida, en virtud de que el sujeto pasivo o contribuyente goza y se ve favorecido de las ventajas que el Estado le presta a su libertad y seguridad, por medio de funciones o servicios públicos (...)”.⁹⁶

⁹³ Amilcar de Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, pág. 1.

⁹⁴ Novales Schlesinger, Cristian, *Op. cit.*, pág. 21.

⁹⁵ Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Colombia, Editorial Temis, S.A., 2001, tercera edición, pág. 324.

⁹⁶ Novales Schlesinger, Cristian, *Op. cit.*, pág. 22.

Para Hensel, citado por Giuliani Fonrouge, la obligación tributaria es la relación fundamental del Derecho Tributario que consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que esta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria.⁹⁷

El Código Tributario guatemalteco en el artículo 14 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 (...)”. De acuerdo a la ley, la obligación tributaria tiene por objeto la prestación de un tributo que nace al momento en que se lleva a cabo el hecho generador establecido en ley, la cual es exigible de forma coactiva.

Se puede observar entonces que la visión sobre la obligación tributaria es clara en tanto que la misma se considera construida por la obligación del contribuyente de aportar cantidad monetaria al Estado, teniéndose a este como acreedor de la obligación y, consecuentemente, como persona capacitada para exigir el cumplimiento.

En términos generales, se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. En el caso de la obligación tributaria, el mandato legal corresponde exclusivamente a una norma de carácter tributaria.

⁹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Argentina, Editorial Depalma, 1997, volumen 1, sexta edición, pág. 422.

3.3.1 Características de la obligación tributaria

Según Delgadillo Gutierrez⁹⁸, las características de la obligación tributaria son las siguientes:

- a. Se trata de una obligación establecida en ley cuyo sujeto activo es el Estado u otros entes acreedores de los tributos, y cuyo objeto es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.
- b. La obligación tributaria nace, se crea y se instaura por fuerza de la ley.
- c. Con relación a su objeto, se debe mencionar que la prestación en recursos para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria, manifestado directamente en las obligaciones de dar y de manera indirecta, en las de hacer y no hacer, ya que, como se precisó, aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entregar recursos, su existencia es para ese efecto.

La Corte de Constitucionalidad⁹⁹, en sentencia de fecha 6 de agosto de 1992, expone que “La obligación tributaria se caracteriza por ser una obligación de dar, por su origen ex lege de Derecho Público y por estar subordinado su nacimiento a que se produzca en la realidad social el hecho generador o supuesto de hecho previsto (...)”.

3.3.2 Nacimiento de la obligación tributaria

Para poder entender de una mejor forma la obligación tributaria, es muy importante determinar en qué momento nace la misma. El autor Vicente Arche, citado por Cristian Novales, establece que “(...) la determinación exacta del momento en que nace la deuda impositiva reviste suma importancia para la relación

⁹⁸ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, *Op. cit.*, pág. 100.

⁹⁹Expediente 17-1993. Sentencia de fecha 07/09/1993.

jurídica de índole tributaria que ligán al ente público impositor con el particular contribuyente, toda vez que, como es obvio, solo desde el momento en que el crédito nace en favor del sujeto activo de la relación jurídico-impositivo puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional, y que sólo a partir del momento de su nacimiento comienza a contarse el plazo de prescripción del crédito impositivo (...).¹⁰⁰ Como bien indica el autor, es muy importante poder determinar el nacimiento de la obligación tributaria ya que se puede determinar con exactitud el momento en que el Estado o cualquier otro ente se vuelven acreedores de los tributos.

Doctrinariamente, dos posiciones pretenden determinar el momento en que nace la obligación tributaria. Novales Schlesinger¹⁰¹ expone lo siguiente:

- a. Nace junto al hecho generador: lo anterior supone que nace la obligación tributaria en el momento en que una persona realiza el hecho generador o el supuesto establecido en la ley.
- b. Nace junto a la liquidación: para esta postura la obligación tributaria no nace de la realización del hecho generador sino a través del acto de liquidación, es decir, en el momento de la determinación de la deuda del contribuyente mediante una actividad de reconocimiento y calificación de presupuesto.

Con el objeto de establecer la diferencia entre ambas posturas, se hace mención de que la primera toma muy en cuenta el supuesto establecido en la ley y en especial, los parámetros establecidos para el perfeccionamiento de la obligación tributaria, considerándose la misma coercible desde el momento del cumplimiento del hecho establecido en ley.

¹⁰⁰ Novales Schlesinger, Cristian, *Op. cit.*, pág. 21.

¹⁰¹ *Ibíd.*, pág. 26.

Para el caso de la segunda, no basta con la realización del supuesto establecido en la ley, sino que se requiere de un acto posterior para determinar el surgimiento de la obligación tributaria, como usualmente sucede, tiempo después de la ocurrencia del mismo.

De este debate nacen muchas preguntas más sobre la efectividad de una u otra teoría en relación a la coerción de la obligación tributaria. A pesar de que estos temas no serán tratados, por no pertenecer al interés principal del trabajo, se considera que la obligación nace al momento en que el contribuyente realiza el hecho generador y no al momento de la liquidación.

La Corte de Constitucionalidad¹⁰², en sentencia de fecha 11 de febrero de 1994, expone que “(...) hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria (...)”.

Con base en lo anterior, se puede concluir que la postura del legislador y la jurisprudencia es que la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho generador del tributo y no con la liquidación del mismo.

3.3.3 Determinación de la obligación tributaria

Giuliani Fonrouge¹⁰³ llama determinación de la obligación tributaria al “(...) acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.”

¹⁰²Expediente acumulados 269, 326 y 352-92. Sentencia de fecha 11/02/1994.

¹⁰³ Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Argentina, Editorial Depalma, 1997, volumen 1, sexta edición, pág. 430.

Novales Schlesinger¹⁰⁴ expone que para poder determinar la obligación tributaria es importante tomar en cuenta lo siguiente:

- a. La determinación del crédito fiscal o cuantía no origina el nacimiento de la obligación tributaria;
- b. La obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o los hechos previstos por la ley, por lo que se acepta la postura de que la obligación tributaria nace en el momento de realizarse el hecho generador y no al momento de su liquidación;
- c. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley para determinar su cuantificación, teniendo únicamente efectos declarativos al cumplir una función exclusivamente de reconocimiento formal de una obligación preexistente. Para este autor, la liquidación es solo un hecho posterior al nacimiento de la obligación tributaria.
- d. Las normas para la determinación de la obligación tributaria y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley. Con esta regla se da seguridad, certeza y confianza al contribuyente, ya que el tributo legalmente establecido debe ser un tributo legalmente percibido. La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239, establece las bases mínimas de recaudación que debe tener toda norma tributaria para la recaudación de tributos.

El autor Luis Delgadillo¹⁰⁵ establece que el hecho que un contribuyente realice un hecho generador no implica que sea exigible de forma inmediata. Lo anterior en virtud de que dicha obligación requiere ser transformada a crédito tributario, transformación que se realiza mediante el procedimiento de determinación de la obligación tributaria y así se puede establecer el monto líquido

¹⁰⁴ Novales Schlesinger, Cristian, *Op. cit.*, pág. 30.

¹⁰⁵ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, *Op. cit.*, pág. 107.

y exigible de la obligación tributaria, es decir se establece el quantum de la obligación tributaria.

En virtud de lo anteriormente expuesto, se puede asegurar que no es suficiente el solo hecho del nacimiento de la obligación tributaria para poder proceder con la recaudación, ya que el hecho de que un contribuyente realice el supuesto establecido en la ley, puede asegurar únicamente que una obligación de tipo tributaria ha nacido, por lo que se vuelve necesario realizar el proceso de liquidación para establecer y determinar la cantidad exacta que constituye la deuda tributaria o crédito tributario, proceso al cual se le denomina determinación del crédito tributario.

Sigue manifestando Delgadillo¹⁰⁶ que el procedimiento que se conoce como determinación tributaria está constituido por dos aspectos:

- a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.
- b) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisa el objeto, los sujetos, la base y la tasa o la tarifa, y se hace la operación aritmética que dará como resultado la cantidad líquida a pagar o el crédito tributario.

En Guatemala, la determinación de la obligación tributaria se encuentra regulada en el capítulo III del Código Tributario. El artículo 103 de dicho cuerpo legal establece: “La determinación de la obligación tributaria es al 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

¹⁰⁶ *Ibíd.*, pág. 108.

inexigibilidad de la misma (...).” Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable deberá cumplir con el pago del crédito tributario.

En conclusión, se puede afirmar que la obligación tributaria nace con la realización del hecho generador; y el crédito tributario, con el acto de determinación.

3.3.4 Hecho generador de la obligación tributaria

El hecho generador es un hecho fundamental y nuclear para el estudio del Derecho Tributario; es una de las bases mínimas que debe tener toda norma tributaria para que sea constitucionalmente válida. Sin hecho generador no hay obligación tributaria.

El autor Falcao¹⁰⁷ indica que “(...) el hecho generador es, pues, el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo. En esta definición se incluyen elementos destacados para caracterizar el hecho generador, los siguientes: a) previsión en ley; b) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el Derecho Tributario; en verdad un hecho económico de relevancia jurídica; c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo.”

Sigue Falcao¹⁰⁸ manifestando que “No es el hecho generador el que crea, el que, por así decir, genera la obligación tributaria. La fuente de tal obligación, la energía o fuerza que la crea o genera, es la propia ley. El hecho generador es tan solo el presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional (...).”

¹⁰⁷ Amílcar de Araujo, Falcao, *Loc. cit.*, pág. 2.

¹⁰⁸ *Ibíd.*, pág. 5.

El autor Delgadillo¹⁰⁹ comenta que en la doctrina se encuentran diferentes tendencias respecto a la identificación de la conducta que se denomina hecho generador y que en muchas ocasiones se confunde con el hecho imponible. Los anteriores constituyen dos supuestos distintos, por lo que se considera oportuno indicar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación, aclarando lo siguiente: i. el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que, al ser realizado por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, se concluye que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe ser previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y ii. el hecho generador, que es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

El hecho generador en Guatemala se encuentra regulado en el artículo 31 del Código Tributario, el cual establece que “(...) el hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (...)”. Con base en la definición establecida por la legislación guatemalteca de hecho generador, se concluye que la postura de los legisladores es que el hecho generador y el hecho imponible son sinónimos, y en cuanto al momento en que nace la obligación tributaria, lo que establece la ley es que nace al momento en que se perfecciona el hecho generador.

También se puede definir al hecho generador como el supuesto establecido en la ley por medio del cual nace la obligación tributaria. De acuerdo al artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, literal “a”, el hecho generador, es una de las bases de recaudación que requiere la disposición constitucional, por lo tanto es una base obligatoria y necesaria que toda ley de carácter tributario debe establecer; de lo contrario, serán nula ipso jure.

¹⁰⁹ *Ibíd.*, pág. 101.

La Corte de Constitucionalidad¹¹⁰, en sentencia de fecha 11 de febrero de 1994, expone que “(...) hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria (...) todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse; y b) periódico, cuando se produce una serie de hecho globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período (...)”.

La doctrina coincide en forma absoluta en que la obligación tributaria nace cuando se realizan esas situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes tributarias. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que, en materia tributaria, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que, por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

3.3.4.1 Acaecimiento del hecho generador

De acuerdo al artículo 32 de Código Tributario, se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos en los siguientes casos:

“1. En los casos en que al presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y, 2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en

¹¹⁰Expediente acumulados 269, 326 y 352-92. Sentencia de fecha 11/02/1994.

que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.”

Se observa entonces que ambas posiciones toman el lado de la corriente que celebra el nacimiento de la obligación tributaria en el momento de la perfección del hecho generador, sea éste constituido únicamente por hechos materiales o por elementos de carácter jurídico.

3.3.5 Formas de extinción de la obligación tributaria

El artículo 35 del Código Tributario, establece cuáles son los medios para extinguir la obligación tributaria y son los siguientes:

3.3.5.1 Pago

Es la forma ideal de extinguir una obligación tributaria y se da por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita. Más específicamente significa el cumplimiento de dar, salvo escasas excepciones, siempre en dinero.

3.3.5.2 Compensación

La compensación se encuentra tipificada en el artículo 43 del Código Tributario, el cual establece: “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente

hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria.”

3.3.5.3 Confusión

El artículo 45 del Código Tributario establece que la confusión es “(...) la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación (...).”

3.3.5.4 Condonación

La condonación es el perdón de la deuda. De acuerdo al artículo 46 del Código Tributario “(...) la obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley (...).”

Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r) de la Constitución Política de la República de Guatemala, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 del Código Tributario.

3.3.5.5 Prescripción

La prescripción es la institución que, uniendo el tiempo a otros requisitos o presupuestos, produce como efecto la adquisición o la extinción del derecho. Su característica principal es el tiempo.

Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley.

Básicamente existen dos elementos en esta figura:

1. La ausencia de actuación de las partes; y
2. El transcurso del tiempo.

El efecto de la prescripción es extintivo y consiste en que la obligación tributaria ya no debe cumplirse.

Dicha figura está regulada en el artículo 47 del Código Tributario, el cual establece lo siguiente:

“El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.

El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal.”

El artículo 48 del Código Tributario contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se encuentra

registrado ante la Administración Tributaria. En este caso el plazo para la prescripción de sus obligaciones tributarias será de ocho años.

3.3.6 Sujetos de las obligaciones tributarias

En la obligación tributaria, como en toda obligación, existen dos sujetos: uno es el sujeto activo, llamado acreedor y el otro es el sujeto pasivo, llamado deudor o contribuyente para el Derecho Tributario. Luqui¹¹¹ expone que, 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, en virtud de que basta con la voluntad del Estado, manifestada en la ley. Ese es el rasgo característico de este tipo de obligaciones.

3.3.6.1 Sujeto activo:

Al hablar sobre el sujeto activo, Ramón Valdez Costa¹¹² indica: “Doctrinas contemporáneas, superando anteriores confusiones, caracteriza al sujeto activo como el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo.”.

Para el autor Delgadillo¹¹³, el sujeto activo necesariamente deberá ser el Estado quien, a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

Ordinariamente se emplea la expresión sujeto activo para identificar al Estado creador de la obligación tributaria en el contexto de la misma. Sin embargo, se considera que en este caso existe una mala aplicación del concepto, ya que a pesar de que es cierto que es el Estado quien se constituye como ente acreedor en

¹¹¹ Luqui, Juan Carlos, *Op. cit.*, pág. 187.

¹¹² Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, pág.10.

¹¹³ Delgadillo Gutierrez, *Op. cit.*, pág. 100.

la obligación tributaria, también es cierto que, tanto en Guatemala como en la mayoría de países, existe una entidad específica que se encarga de la recaudación de los tributos. Es dicha entidad la que, de forma más específica, se constituye como sujeto activo de la obligación tributaria. Solo cuando nace la obligación es que aparece la Administración Tributaria. A esta sí se le puede llamar sujeto activo porque a su favor va a nacer un crédito ligado a determinada obligación. Una vez creada la obligación, el Estado deja paso a la Administración Tributaria para que se transforme en sujeto activo de la obligación.

De acuerdo al artículo 17 del Código Tributario, el “Sujeto Activo de la obligación es el Estado o el ente público acreedor del tributo (...)”.

En ese sentido, el artículo 98 del Código Tributario establece que se entenderá por Administración Tributaria “(...) a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización tributaria (...)”. De acuerdo a lo anterior, la función recaudatoria no corresponde con exclusividad a la Superintendencia de Administración Tributaria, sino que pueden existir otras dependencias o entidades del Estado que, por medio de la ley, se les faculta la función de control, recaudación y fiscalización. El claro ejemplo de lo anterior corresponde a las municipalidades respecto a la recaudación del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI).

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el artículo 1 establece: “(...) se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios (...)”.

3.3.6.2 Sujeto pasivo:

Para Juan Carlos Luqui¹¹⁴, “El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contribuyente. Es el indicado por ley a contribuir a costear los gastos del Estado; esto es así porque se parte de un principio: él es quien se beneficia por las ventajas y seguridades (...).”

Para dicho autor es esencial que la ley tributaria establezca e identifique al contribuyente, no con el objeto de poner a su cargo solo el ingreso de la prestación, sino porque con respecto a él tendrá que verificarse necesariamente el hecho generador para que la obligación pueda ser exigible. Según el autor, deben producirse estos dos pasos: i. que el hecho generador se produzca y que sea verificado por el fisco; y ii. que ese hecho producido y verificado sea atribuido a ese contribuyente identificado en la norma tributaria.

El sujeto pasivo es el sujeto que está llamado por ley al pago de un tributo a favor del Estado, con el objetivo de contribuir al gasto público, siendo dicha obligación de carácter sustantiva. Es importante mencionar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria también es sujeto pasivo de otras obligaciones, llamadas obligaciones formales, las cuales son conexas a las tributarias y se establecen por causa de la recaudación.

El artículo 18 del Código Tributario define al sujeto pasivo como el “(...) obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o responsable.” De lo anterior se puede asegurar que el sujeto pasivo puede tener dos calidades en la obligación tributaria: la primera es como contribuyente y la segunda como responsable.

Según el artículo 21 del Código Tributario son contribuyentes “(...) las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho

¹¹⁴ Luqui, Juan Carlos, *Op. cit.*, pág. 188.

privado y las personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”; para tal efecto, es contribuyente cualquier persona individual o jurídica que realice el hecho generador establecido en la ley. En ese sentido, el autor Valdés Costa¹¹⁵ indica que contribuyente es “la persona que, desde el punto de vista jurídico, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado (...)”.

Comenta Valdés Costa¹¹⁶ que “(...) la caracterización del contribuyente debe hacerse en función de la vinculación del sujeto pasivo con la situación de hecho que la ley grava. Es por tanto, la persona que desde el punto de vista jurídico, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado.”

De acuerdo al artículo 25 del Código Tributario, es responsable “(...) la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es asimismo, responsable toda persona sujeta por ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.” La norma tributaria guatemalteca establece que será también sujeto pasivo quien no tenga el carácter de contribuyente pero que, por disposición de la ley, debe cumplir con la obligación tributaria.

Valdés Costa¹¹⁷ establece que los responsables tienen las siguientes características:

- a) Su responsabilidad tiene como única fuente la ley. La ley debe establecer quiénes son responsables de la deuda tributaria;
- b) Debe tener con el contribuyente una vinculación que le permita hacer efectivo su derecho al resarcimiento, ya sea por el derecho de percepción,

¹¹⁵ Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, pág. 336.

¹¹⁶ Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, pág. 336.

¹¹⁷ Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992, pág. 358.

de retención, de repetición o por cualquier otro medio de derecho privado. Necesariamente deben existir vínculos con el contribuyente, de lo contrario no tendría sentido que un tercero cumpla con las obligaciones que no le corresponden.

c) Tiene la calidad de sujeto pasivo y no de agente o representante del fisco. Al tener la calidad de sujeto pasivo tiene responsabilidades como si fuera el propio contribuyente.

d) Sus relaciones con el fisco se rigen por el Derecho Tributario y con el contribuyente, por el derecho privado. La relación con el contribuyente ha nacido por manifestación de voluntades entre el contribuyente y el responsable.

El contribuyente y el responsable, como sujetos pasivos de la obligación tributaria, se diferencian por las características de la responsabilidad que cada uno posee. En el caso del contribuyente, éste es responsable por una deuda que es propia; y en el caso del responsable, éste es responsable por una deuda que es ajena.

Capítulo 4

Crédito tributario y sus garantías

4.1 Crédito

En términos generales se puede decir que el crédito como tal, es una cantidad líquida y exigible que una persona llamada deudora está obligada a pagar a una persona llamada acreedora, en virtud de una manifestación de voluntad libre de las partes. Para la Real Academia Española¹¹⁸ el crédito es una cantidad de dinero, o cosa equivalente, que alguien debe a una persona o entidad, y que el acreedor tiene derecho de exigir y cobrar.

Según Boffi Boggero, citado por Rubén Alberto Contreras Ortiz, el crédito es “(...) una estructura jurídica en que una o más personas determinadas o concretamente determinables al momento de cumplir tiene derecho de exigir de otra u otras, igualmente determinadas o determinables, la ejecución de una conducta; subsidiariamente, la indemnización por los daños ocasionados en caso de incumplimiento o medidas afines; también en subsidio, la ejecución individual o colectiva del patrimonio del deudor para el caso de incumplimiento del deber de indemnizar; y en defecto de ello, el hacer uso de medidas preventivas, reparadoras y afines como garantía del cobro del crédito (...)”.¹¹⁹

4.2 Crédito tributario

Para el presente trabajo, es de mucha importancia establecer y entender qué es el crédito tributario. Varias son las definiciones que se pueden proporcionar del mismo. Sin embargo, en términos generales y simples, se puede indicar que es la suma del tributo que por ley se carga al sujeto pasivo, la cual debe ser pagada por

¹¹⁸ <http://lema.rae.es>

¹¹⁹ Contreras Ortiz, Rubén Alberto, *Op. cit.*, pág. 42.

este último al sujeto activo; es decir, son los derechos de cobro a favor del Estado o de sus organismos.

El crédito tributario es el resultado final del proceso de cuantificación que hay que llevar a cabo al aplicar los tributos y puede describirse como la cantidad de dinero que se debe al ente público en concepto de tributos. Para Mariana Rubio¹²⁰, por crédito tributario se entiende aquel que se deriva de la exigencia de los tributos y que tiene como finalidad primordial constituir un medio de obtención de ingresos por parte de los entes públicos.

Ignacio Blanco¹²¹ indica que “(...) la deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota liquidada a cargo del sujeto pasivo, que procede de la aplicación del tipo de gravamen sobre la respectiva base de liquidación o bien de la aplicación de la cantidad fija señalada en los textos legales, o conjuntamente ambos procedimientos (...)”.

Si se sigue el orden de ideas planteadas por Blanco, se puede asegurar que el crédito tributario o la deuda tributaria surge de la realización por parte del sujeto pasivo del supuesto establecido en la ley, lo que supone que, posterior a dicho acto, se deberá realizar la liquidación del impuesto para establecer el valor o monto que se adeuda al sujeto activo; en ese caso, dicho monto o valor es el crédito tributario.

En ese sentido, el autor Ignacio Blanco¹²² expone que formará parte de la deuda tributaria lo siguiente:

- a) Los recargos exigibles legalmente, ya sean a favor del tesoro o de otros entes públicos. Para el caso de la legislación guatemalteca, corresponde a favor de la Administración Tributaria u otros entes públicos acreedores;

¹²⁰ Aguilar Rubio, Mariana, Crédito tributario y Hacienda Pública en el procedimiento concursal, España, Editorial Universidad de Almería, 2012, pág. 89.

¹²¹ Blanco Ramos, Ignacio, Derecho Tributario, Barcelona, Editorial Ariel, 1973, pág. 122.

¹²² *Ibíd.*, pág. 122.

- b) El interés de demora, que será el legal del dinero; corresponde al interés moratorio;
- c) El recargo por aplazamiento o prórroga;
- d) El recargo de apremio;
- e) Las sanciones pecuniarias.

4.3 Garantías del crédito tributario

En el ejercicio de la función recaudatoria del Estado, por medio de la Administración Tributaria y otros entes estatales acreedores de los tributos, se realiza el cobro de los créditos tributarios en beneficio de la sociedad y la obtención del bien común. De dicho ejercicio pueden surgir actos evasivos del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por lo que para el efecto, la Administración Tributaria o el ente acreedor del tributo debe ostentar mecanismos que le permitan coercitivamente la ejecución forzosa de la deuda tributaria. Dentro de dichas facultades se encuentran doctrinariamente las garantías del crédito tributario.

Por su parte, Cecilio Gómez¹²³ puntualiza que, en sentido lato, se entiende por garantía del crédito tributario cualquier mecanismo que se conceda al acreedor para asegurar la satisfacción de su derecho de crédito, comprendiéndose por tanto, los procedimientos de gestión, inspección, recaudación, los deberes de información, etc. Sin embargo, en sentido estricto, son los derechos, facultades o potestades administrativas que tienen como finalidad inmediata asegurar la satisfacción del crédito ante el eventual incumplimiento del deudor. En este caso, el autor Gómez puntualiza la importancia de conocer qué es lo que se debe entender por garantía del crédito tributario, como un elemento fundamental para poder cumplir con el objeto, el cual es el cobro de la deuda tributaria.

¹²³ Gómez Cabrera, Cecilio. “La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales”. Editorial Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 29.

Para Mariana Rubio¹²⁴, se pueden definir las garantías del crédito tributario, en sentido estricto, como todas aquellas instituciones cuya finalidad inmediata es el aseguramiento de la satisfacción del mismo, ante el posible incumplimiento del deudor.

La autora Mariana Rubio¹²⁵ explica que en el ordenamiento tributario existe una gran cantidad de medidas tendentes a asegurar la efectividad de un crédito ante el posible incumplimiento por parte del deudor. Tanto el concepto de crédito como el de garantía son propios de derecho privado. Con carácter general, la garantía es la medida o modo especial de asegurar la efectividad del crédito.

En el ámbito tributario se definen con carácter genérico las garantías tributarias como cualquier mecanismo por el que la Administración Tributaria puede ver realizado su derecho de crédito. Como cualquier otra obligación, también las tributarias pueden estar dotadas de garantías que aseguran la satisfacción del derecho de crédito del ente impositor para el caso de que los sujetos no quieran o no puedan cumplir la obligación tributaria.

Las garantías del crédito tributario tienen dos finalidades fundamentales: a) la preventiva, que consiste en que aunque la deuda tributaria no sea líquida y exigible, se otorgue mayor seguridad al pago; y b) la ejecutiva, que constituye la procedencia de la ejecución cuando el crédito tributario es líquido y exigible y el sujeto pasivo incumple con su obligación.

Zuley Fernández¹²⁶ comenta que en principio se confía en la honradez y capacidad del deudor para asumir sus obligaciones, pero en el supuesto de que no se produzca el cumplimiento espontáneo del deudor, se ofrece la posibilidad al acreedor de dirigirse contra los bienes de aquel para satisfacer su crédito, pudiendo

¹²⁴ Aguilar Rubio, Mariana, *Op. cit.*, pág. 51.

¹²⁵ *Ibíd.*, pág. 50.

¹²⁶ Zuley Fernández Caballero, *Las garantías del crédito tributario*, España, 2013, Tesis Doctoral, Universidad de Girona, pág. 135.

sucedir que el patrimonio del deudor no sea suficiente. La anterior situación ha desembocado en la búsqueda de medios que den una mayor firmeza a la cobranza del crédito. Algunos de estos medios han nacido de la autonomía de la voluntad de las partes y otros, en cambio, han sido el fruto de disposiciones normativas concretas encaminadas a estimular al deudor al cumplimiento íntegro de sus compromisos. Todas estas medidas son denominadas por la doctrina como garantías del crédito tributario.

Debe tenerse en consideración que las garantías del crédito son derechos ajenos del crédito, y es en virtud del incumplimiento por parte del deudor que el acreedor se ve obligado a recurrir a garantías que le aseguren el cumplimiento de la obligación. Desde el punto de vista tributario, la Administración Tributaria o el ente acreedor del tributo buscará mecanismos que le permitan asegurar el cumplimiento o pago de la deuda tributaria, y por lo tanto, el sujeto pasivo de la obligación tributaria tendrá la obligación de cumplir con el crédito tributario.

Asimismo, Zuley Fernández¹²⁷ expone que la Administración Tributaria u otros entes acreedores de los tributos son la parte activa de la relación jurídica, ocupando la posición acreedora de la obligación tributaria. La Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo constituyen un acreedor más y se comportan como tal, y es por ello que el ordenamiento tributario ha constituido una amplia gama de instrumentos jurídicos cuya finalidad es el reforzamiento del crédito tributario ante la posible insolvencia o incumplimiento del deudor tributario.

Lo esencial de las garantías del crédito tributario es que se trata de mecanismos establecidos obligatoriamente en la ley que permiten aumentar las probabilidades de que la Administración Tributaria perciba los ingresos provenientes de una deuda tributaria.

¹²⁷ *Ibíd.*, pág. 136.

4.3.1 Características generales de las garantías tributarias

Para entender en qué consisten las garantías del crédito tributario es necesario exponer brevemente sus características. Zuley Fernández¹²⁸ expone que la doctrina privatista generalmente aceptada establece las siguientes:

4.3.1.1 Accesoriedad

Las garantías tributarias son mecanismos de protección ajenos al crédito. Se constituyen como un derecho subjetivo o una facultad adicional que se adhiere al derecho del crédito, existiendo una relación de subordinación entre ambos, es decir, uno depende del otro. La característica de ser accesorio significa que el derecho subordinado depende, en cuanto a su existencia y subsistencia, del derecho principal y es por dicha razón que, al momento de extinguirse el crédito, necesariamente se extingue la garantía.

4.3.1.2 Especialidad

Las garantías se constituyen como mecanismos jurídicos de protección directa y efectiva que recaen sobre el objeto de la obligación jurídica. Según Arranz de Andres, citado por Zuley Fernandez, la especialidad, como rasgo distintivo de las garantías, se caracteriza por producir la afección de un bien concreto al cumplimiento de una obligación determinada.¹²⁹ En este sentido, las garantías tributarias presentan una doble finalidad: preventiva, mientras la obligación no sea exigible; y ejecutiva, cuando se incumple la obligación de pago por parte del deudor. Con independencia del carácter preventivo o ejecutivo de estas garantías, se necesita que se produzca el impago de la obligación principal para su realización, ya sea en el período voluntario o en el procedimiento de apremio.

¹²⁸ Zuley Fernández Caballero, *Op. cit.*, pág. 136 y 137.

¹²⁹ *Ibíd.*, pág. 137.

4.3.1.3 Legalidad

Es considerada la característica más importante. Como bien se indicó anteriormente, las garantías del crédito tributario deben estar establecidas en ley, pues únicamente la ley se podrá asegurar los mecanismos que garanticen el cobro del crédito tributario son mecanismos legales que no violan derechos fundamentales de los sujetos pasivos. El autor Gómez Cabrera, citado por Zuley Fernandez, indica que "(...) ya sea en virtud del principio de reserva de ley, que exige que todos los elementos esenciales de la relación tributaria vengan establecidos en la ley o simplemente, porque el privilegio excepcional la responsabilidad universal y la *par conditio*, que constituyen el derecho común legalmente establecido, las garantías han de venir establecidas en ley (...)." ¹³⁰

4.3.2 Clases de garantías del crédito tributario

Es de suma importancia conocer la forma en que la doctrina divide las garantías del crédito tributario. En ese sentido, manifiesta Rodriguez Bereijo, citado por Antonio Martinez, que el ordenamiento tributario dispone o debe disponer de toda una amplia gama de instituciones jurídicas, cuya finalidad sea reforzar y garantizar el crédito tributario contra la posible insolvencia o mala voluntad del sujeto pasivo, quien debe cumplir la prestación pecuniaria. De tal forma, se puede encontrar distintas medidas de tutela que tienen la finalidad de cobrar el crédito tributario, como son: las formas de extensión de la responsabilidad tributaria, el deber de proporcionar datos e informes a la Administración Tributaria, el derecho de esta a recabarlos, la posibilidad de actuar en el cobro de la deuda tributaria por la vía de apremio, las sanciones, las liquidaciones cautelares, la retención a cuenta o incluso, la anticipación de la

¹³⁰ *Ibíd.*, pág. 138.

prestación del tributo respecto de la realización del hecho imponible, entre otras.

¹³¹

Doctrinariamente existen varias formas de dividir las garantías del crédito tributario. A continuación se presenta la división mayormente aceptada por la doctrina:

4.3.2.1 Las garantías del crédito tributario en sentido estricto

El autor Diez Picazo, citado por Antonio Martínez, ha expuesto su postura, cuyos postulados han sido aceptados por la doctrina tributaria; y en ese sentido, él expone que son únicamente los derechos, facultades o potestades los que el legislador adjudica a la Administración Tributaria o a cualquier otro ente acreedor del tributo, con la finalidad de satisfacer su crédito, mediante la realización sobre determinados bienes o sobre el patrimonio.¹³²

Asimismo, Guerra Reguera, citado por Antonio Martínez, expone que se está ante derechos o facultades concedidos de forma directa o indirecta, por la ley a la Administración Tributaria acreedora, en virtud de los cuales, en la fase recaudatoria, puede actuar sobre un bien concreto o sobre un patrimonio para aumentar la posibilidad de cobro.¹³³

Las garantías en sentido estricto corresponden doctrinariamente a la fase en la que se procede a ejecutar el crédito tributario, en virtud del incumplimiento voluntario por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por lo tanto, se puede asegurar que se dio por terminada la fase de determinación y liquidación

¹³¹ Martínez Lafuente, Antonio, *Derecho Tributario, Estudio Sobre La Jurisprudencia Tributaria*, España, Editorial Civitas, S.A., 1985, pág. 424.

¹³² *Loc. cit.*

¹³³ *Ibíd.*, pág. 139.

tributaria, lo que significa que las garantías en sentido estricto son medidas que buscan que el crédito tributario sea percibido por el sujeto activo.

Al mismo tiempo, la doctrina establece una subdivisión de las garantías en sentido estricto y las divide en garantías reales y personales, las cuales son expuestas a continuación.

4.3.2.1.1 Las garantías reales

Las garantías reales se pueden definir como aquellas que atribuyen al sujeto activo un derecho de carácter real, que puede ejercitarse *erga omnes* y constituye un derecho de realización del valor de los bienes, sus frutos o productos o de ambas cosas. Las garantías reales comprenden, en términos generales, la prenda, la hipoteca y, en el caso de Guatemala, la garantía mobiliaria. Esta última se incluye por lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de Garantías Mobiliarias, en el cual se reconoce como garantía real a la garantía mobiliaria. La norma legal establece lo siguiente: “La garantía mobiliaria es el derecho real de garantía constituido por el deudor garante a favor del acreedor garantizado, para garantizar el cumplimiento de una o varias obligaciones del deudor principal o de un tercero. Consiste en la preferencia que le otorga al acreedor garantizado para la posesión y ejecución de los bienes muebles dados en garantía.”

Para algunos autores, solo existen las garantías reales, ya que es únicamente con una garantía real que la Administración Tributaria o cualquier otro ente acreedor del tributo logra que la posición del sujeto activo se encuentre realmente protegida y reforzada, al contar con bienes del sujeto pasivo realizables. En ese sentido, García Novoa, citado por Zuley Fernández, indica que “(...) el fundamento del reforzamiento de la efectividad de los derechos de crédito de la Hacienda Pública, su carácter subordinado y accesorio respecto del principal

aparecen en el caso de los derechos reales de garantía, de una manera más nítida (...).”¹³⁴

La razón de ser de la garantía real en el Derecho Tributario no es otra cosa más que aumentar las posibilidades del cobro del tributo, y ese interés público es el que justifica la potestad que posee el sujeto activo de sujetar bienes para satisfacer deudas tributarias.

Al efecto, el autor García Novoa, citado por Zuley Fernandez, indica que, en sentido general, se puede afirmar que el establecimiento de las garantías reales en sentido estricto permiten asegurar y reforzar la deuda, pues otorgan a su titular facultades privilegiadas, preferenciales y de oponibilidad *erga omnes*.¹³⁵

4.3.2.1.2 Las garantías personales

Se debe entender por garantías personales todas aquellas por las que se confiere al sujeto activo un derecho de naturaleza personal o una facultad que no se dirige hacia una cosa concreta y determinada, sino al deudor o a un tercero.

Diez Picaso, citado por Zuley Fernandez, expone que “(...) desde la perspectiva civilista se reconocen dos modos básicos de garantías personales: la atribución de un derecho de crédito contra un tercero que asume la deuda junto con el deudor o en sustitución de este (fianza, aval, o solidaridad en función de la garantía), o la concesión al acreedor de una facultad subsidiaria contra el mismo deudor y la imposición de éste de una prestación adicional (pena convencional (...)).”¹³⁶

¹³⁴ Zuley Fernández Caballero, *Op. cit.*, pág. 141.

¹³⁵ *Loc. cit.*

¹³⁶ *Ibíd.*, pág. 143.

La autora Zuley Fernandez¹³⁷ indica que “(...) la mayoría de autores coinciden en que las garantías personales del crédito tributario son derecho o facultades que la ley confiere al acreedor para que pueda satisfacer su crédito sobre la masa patrimonial del deudor o de un tercero en atención a una serie de cualidades personales de estos titulares del patrimonio (...)”. La doctrina incluye dentro de las medidas garantistas que confieren al acreedor tributario un derecho de naturaleza personal, la responsabilidad tributaria, la solidaridad tributaria pasiva y la fianza.

4.3.2.2 Las garantías del crédito tributario en sentido amplio

En la presente división se encuentra cualquier medida o garantía que permita asegurar el cobro del crédito tributario por parte del sujeto activo de la obligación tributaria. Según los términos propuestos por Rodríguez Bereijo, citado por Zuley Fernandez, se debe entender como garantías del crédito en sentido amplio cualquier forma o medio especial de asegurar la efectividad de un crédito.¹³⁸ Las garantías en sentido amplio pueden entenderse como todas aquellas medidas, potestades y facultades que, sin ser esenciales al crédito, son otorgadas por la ley a la Administración Tributaria o cualquier otro ente estatal acreedor del tributo, con el fin de garantizar y asegurar la satisfacción del crédito tributario.

Al mismo tiempo, la doctrina establece una subdivisión de las garantías en sentido amplio, en la cual se comprenden las garantías procedimentales, las cuales son expuestas a continuación.

4.3.2.2.1 Las garantías procedimentales

Las garantías procedimentales corresponden a las garantías que goza la Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo en todo el proceso de recaudación para exigir coercitivamente y asegurar el proceso de recaudación. Se

¹³⁷ *Loc. cit.*

¹³⁸ Zuley Fernández Caballero, *Op. cit.*, pág. 138 y 139.

pueden definir como aquellas garantías tributarias que cobran operatividad en el procedimiento recaudatorio; estas no son personales ni reales. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que las mismas deben encontrarse en la ley; y para el caso de la legislación guatemalteca se puede encontrar, entre otras, las siguientes:

a) La obligación tributaria es exigible coactivamente

Implica y reconoce que la Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo en el ejercicio del poder tributario puede exigir de forma coactiva al sujeto pasivo el pago del crédito tributario. El ejercicio coercitivo se encuentra regulado en el artículo 14 del Código Tributario, el cual, en su parte conducente, establece: “(...) La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente (...)”. Es por la norma anteriormente identificada que el sujeto activo puede cobrar de forma coercitiva.

b) Administración, control y recaudación

De acuerdo a lo establecido en el artículo 98 del Código Tributario, la Administración Tributaria tendrá funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de los tributos que le permitirán el cobro de la deuda tributaria.

c) Medidas cautelares o precautorias

Se debe tomar en cuenta que las medidas cautelares tienen la finalidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria con el objetivo de hacer valer el interés público sobre el interés particular de cualquier otro acreedor, con el hecho diferenciador que se encuentra latente el incumplimiento por parte del sujeto pasivo. En ese sentido, el autor Corcuera Torres, citado por Zuley Fernández¹³⁹, indica que las medidas cautelares se adoptan para prevenir ciertas conductas de los obligados

¹³⁹ Zuley Fernández Caballero, *Op. cit.*, pág. 235.

tendientes a imposibilitar la recaudación. Asimismo, las medidas cautelares son aquellas orientadas a asegurar la finalidad del recurso. En definitiva, las medidas cautelares, son medidas procedimentales, que pueden permitir asegurar el cobro del crédito tributario en favor del Estado.

Zuley Fernández¹⁴⁰ expone que otra de las limitaciones de las medidas cautelares es que deben ser proporcionales al daño que se quiere evitar, y en ningún caso el aplicarlas debe producir perjuicios de difícil o imposible reparación. Por otro lado, las medidas cautelares deberán ser necesarias, lo que supone la prohibición de sobrecargar al interesado con una medida que para él represente una carga excesiva, sobre todo si existen otras que puedan suponer un sacrificio comparativamente menor. Por eso indica que, pese a que la finalidad de las medidas precautorias es la de asegurar el cobro de la deuda tributaria, no puede identificarse a las mismas como garantías reales, por su carácter de provisionales, porque precisan una situación de peligro que frustre el cobro del crédito tributario y porque no otorgan a su titular las facultades de preferencia y oponibilidad *erga omnes*.

En cuanto a las medidas cautelares, el artículo 170 del Código Tributario establece que "(...) La Administración Tributaria podrá solicitar ante los juzgados de lo económico-coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden, asimismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.

También podrá solicitar las providencias de urgencia que, según las circunstancias, sean más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión sobre el fondo, en congruencia con lo que establece el artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil.

¹⁴⁰ *Ibíd.*, pág. 237.

A solicitud del afectado por las medidas, el juez podrá reducirlas o sustituirlas por otros bienes, garantías o créditos suficientes, que garanticen totalmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y el pago de los intereses y las costas (...)" (el subrayado es propio).

Las medidas de garantía y precautorias, como lo define la legislación, son aquellos mecanismos que posee la Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo, llamados en la doctrina garantías procedimentales en virtud de que son parte de la fase recaudatoria, que permitirán asegurar o aumentar las posibilidades del cobro del crédito tributario. De conformidad con lo establecido en el artículo 185 del Código Tributario, en lo que no contraríen las disposiciones de dicho Código, se aplicarán de forma supletoria las normas del Código Procesal Civil y Mercantil, en ese sentido, las medidas precautorias o de garantía serán aquellas que se encuentran reguladas en el Código Procesal Civil y Mercantil. Al efecto, se enumeran y explican brevemente:

- Arraigo: La Administración Tributaria solicitará el arraigo cuando exista temor de que el sujeto pasivo se ausente u oculte en el proceso para no cumplir con la obligación tributaria. El arraigo es una medida de garantía que decreta un juez cuando existe temor de que una persona se ausente u oculte. Permite que la persona arraigada no se ausente u oculte del proceso.
- Embargo: La Administración Tributaria solicitará el embargo de bienes que alcancen a cubrir el valor de lo demandado, intereses y costas. El embargo supone la afección de bienes concretos para ser realizados en una determinada fase del procedimiento de apremio. En el embargo se pretende hacer efectiva la ejecución. Además, el embargo ejecutivo se practica por un órgano jurisdiccional dentro de un proceso ejecutivo pendiente, una vez que se produce el incumplimiento y se ha despachado

la ejecución. Para Zuley Fernandez¹⁴¹, el embargo es un acto procesal que produce la afección de un bien con vistas a la obtención de un resultado concreto, y no concede a su titular las facultades de preferencia, reipersecutoridad y oponibilidad *erga omnes* de la misma manera que lo hace una garantía real.

- Secuestro: La Administración Tributaria solicitará el secuestro de bienes, el que consiste en desapoderar del sujeto pasivo una cosa, con el objetivo de ser entregado en depósito a un particular o a una institución legalmente conocida, sin poder servirse de la cosa.
- Intervención: La Administración Tributaria solicitará la intervención cuando las medidas de garantía recaigan sobre establecimientos o propiedades de naturaleza comercial, industrial o agrícola; podrá decretarse la intervención de los negocios.
- Providencias de urgencia: La Administración Tributaria, fuera de los casos establecidos anteriormente, puede solicitar las providencias de urgencia que, según las circunstancias, parezcan más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión en cuestión.

d) Procedimiento administrativo tributario

En principio, se debe tomar en cuenta que la legislación tributaria guatemalteca no define qué es el procedimiento administrativo tributario, motivo por el cual es necesario acudir a la doctrina. En ese sentido, el Doctor Escobar Menaldo¹⁴² establece que el procedimiento administrativo tributario constituye el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, es decir, el acto mediante

¹⁴¹ Zuley Fernández Caballero, *Op. cit.*, pág. 152.

¹⁴² Escobar Menaldo, Hugo Rolando. El procedimiento tributario. *Septem Partitarum*. Año XXIX. No. 1. Guatemala. 1995.

el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente o responsable) o la Administración Tributaria declara la existencia de la obligación, calcula la base imponible y su cuantía, o bien, declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma y que en su regulación está dividido en una serie de fases definidas.

En ese sentido, el autor Ávila del Cid¹⁴³ define el procedimiento administrativo tributario como “(...) la serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación (...)”.

En virtud de las definiciones anteriormente expuestas, se puede definir al procedimiento administrativo tributario como el procedimiento no judicial llevado a cabo entre el sujeto pasivo y sujeto activo de la obligación tributaria, consistente en establecer de forma administrativa la cuantificación de la obligación tributaria. El procedimiento relacionado tiene como regla que ambas partes puedan realizar una serie de procedimientos o acciones para la defensa de sus intereses y de dicho proceso se obtiene una resolución final que puede ser impugnable mediante los recursos de reposición y revocatoria. El procedimiento administrativo tributario se encuentra normado en el Título IV, capítulo V del Código Tributario.

e) Contencioso administrativo

El recurso de lo contencioso administrativo no se encuentra definido en la legislación tributaria, por lo que se puede definir como el recurso legal que posee el sujeto pasivo para oponerse a las resoluciones de carácter administrativo. En ese sentido, el artículo 161 del Código Tributario establece que procede el recurso de lo contencioso administrativo “Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria

¹⁴³ Avila del Cid, Roberto Carlos, Procedimiento administrativo guatemalteco, Guatemala, 2001, Instituto de Investigaciones Jurídicas, cuaderno de estudio 11, pág.13.

y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas (...)."

f) Prelación o privilegios del crédito tributario

Por ser el presente tema la base fundamental de la presente tesis, el mismo será expuesto en el capítulo siguiente. Sin embargo, a manera de síntesis, se señala que la prelación del crédito tributario se refiere al privilegio del que goza el sujeto activo de la obligación tributaria de cobrar una deuda tributaria con preferencia o prelación a otras deudas que pueda tener el sujeto pasivo, salvo excepciones que establece la misma norma legal.

Capítulo 5

La prelación del crédito tributario

5.1 La prelación del crédito tributario

5.1.1 Términos generales

Relacionado a las garantías del crédito tributario en sentido amplio tratadas en el capítulo anterior, se encuentran las garantías procedimentales, garantías que tienen la finalidad de reforzar y/o aumentar las posibilidades de que el sujeto activo de la relación tributaria, es decir, la Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo, pueda asegurarse de que percibirá el crédito tributario. Es ahí donde se encuentra la prelación o privilegios del crédito tributario.

Los privilegios del crédito tributario consisten en aquellos privilegios que otorga la ley al sujeto activo de la obligación tributaria en cuanto a la posibilidad de cobrar con prelación la deuda tributaria contraída por el sujeto pasivo, con preferencia frente a otras deudas que posea el contribuyente o responsable. Es decir, el sujeto activo de la obligación tributaria es un acreedor privilegiado.

Para Carmen García¹⁴⁴, el concepto de privilegio, se presenta como una de las causas legítimas de la prelación, lo que en cierta manera constituye una garantía natural del crédito, siendo la ley la que reconoce esta peculiar cualidad.

Para la Real Academia Española¹⁴⁵, la prelación significa “antelación o preferencia con que algo debe ser atendido respecto de otra cosa con la cual se compara.”

¹⁴⁴ García Pérez, Carmen, Los créditos con privilegios generales, Madrid, Reus, 2009, pág. 6.

¹⁴⁵ Real Academia Española, <http://dle.rae.es/?id=U0ZNh98>, 20/02/2016.

Desde el momento en que una persona contrae varias deudas, se vuelve importante, inclusive necesario, que el Estado establezca normas que regulen el orden en que los diversos acreedores tienen que cobrar las deudas, tomando en consideración que esa normativa será muy necesaria cuando el deudor no pueda o no quiera cumplir con el pago de su deuda. Es en la anterior situación cuando se vuelve necesario establecer preferencias de cobro sobre ciertos créditos. Una de las preferencias que es importante regular es la que corresponde al crédito tributario o a la deuda tributaria, ya que, cuando el sujeto pasivo tiene varias deudas, incluyendo una deuda tributaria, el Estado tiene derecho a que el crédito tributario se anteponga a otros créditos y tenga como consecuencia ser cobrado de forma privilegiada frente al resto de deudas.

Lourdes Rocío Chau Quispe¹⁴⁶ expone que “(..) tenemos el tratamiento particular que al crédito tributario concede la legislación al acreedor, cuando concurra con otros, al otorgarle una preferencia o privilegio en la prelación. La prelación establece el orden en el cobro entre los distintos créditos concurrentes contra un mismo deudor, habiéndose concedido a la acreencia tributaria, una posición privilegiada frente a otras que la normativa propia de cada país puede considerar. Este privilegio, constituye una cualidad del crédito que lo sitúa en una posición de mejor derecho para cobrar con preferencia a otros acreedores del producto de la realización del patrimonio del deudor (...)”. Bien lo indica la autora, el privilegio otorgado por la ley es una cualidad del crédito tributario.

Aguilar Rubio¹⁴⁷ expone que el crédito tributario es un crédito privilegiado porque su titular, la Hacienda Pública, y para el caso de Guatemala, la Administración Tributaria u otro ente estatal acreedor del tributo, tiene derecho de cobrar de un deudor de manera preferente a otros acreedores. El carácter privilegiado del crédito tributario consiste en una ruptura o una excepción del

¹⁴⁶ Lourdes Rocio Chau Quispe Privilegios del Crédito Tributario, Lima, Perú, Septiembre de 2008, http://www.aitfa.org/attachments/File/Estudios%20Juridicos/Per/CHAULOURDES_Apuntes_sobre_el_privilegio_el_cr____dito_tribu__tario%5B1%5D.pdf, 20/07/2015.

¹⁴⁷ Aguilar Rubio, Mariana, *Op. cit.*, pág. 37.

principio general de igualdad de trato de los acreedores que se produce cuando la ley concede a un acreedor la facultad de cobrar con preferencia a los demás. Por lo anterior, se puede asegurar que la prelación del crédito tributario frente a otros créditos es un privilegio concedido al sujeto activo de la obligación tributaria.

5.1.2 Naturaleza jurídica

Es muy importante conocer la naturaleza jurídica de la prelación del crédito tributario. En ese sentido, Díez Picazo, citado por Mariana Rubio, indica que la normativa que establece los privilegios no concede al acreedor ningún derecho subjetivo autónomo. Para el autor, el privilegio es una simple cualidad del crédito y, por consiguiente, una simple facultad atribuida, que forma parte del contenido general de un derecho más amplio. El privilegio es una simple facultad del acreedor para reclamar el cobro preferente frente a otros acreedores.¹⁴⁸

Siguiendo la misma postura anteriormente expuesta, Aguilar Rubio¹⁴⁹ establece que la naturaleza jurídica de los privilegios, desde sus inicios, han sido simples derechos de cobro de forma preferente. Para la autora, la prelación o privilegio se configura como un derecho personal de prelación que supone un evidente beneficio que se otorga al acreedor, quien, de esta forma, encuentra reforzado el contenido normal de su crédito por la adición de las facultades de ser satisfecho con prioridad respecto al resto de acreedores, pero que no concede con carácter general poder alguno sobre bienes determinados que pueda ser ejercitado *erga omnes*.

Al ser el derecho de prelación una simple cualidad del crédito y una facultad atribuida a este, su efectividad se manifiesta solo en el momento del concurso, o lo

¹⁴⁸ *Ibíd.*, pág. 40.

¹⁴⁹ *Ibíd.*, pág. 48.

que es lo mismo, cuando previo embargo y enajenación de los bienes, se procede a distribuir la cantidad resultante entre los distintos acreedores.¹⁵⁰

5.1.3 Características de la prelación o privilegios del crédito tributario

Siguiendo la doctrina privatista más reconocida expuesta por Aguilar Rubio¹⁵¹, se puede establecer, como notas características de los privilegios crediticios, las siguientes:

5.1.3.1 Legalidad

Se caracterizan por la legalidad porque los privilegios tienen un origen exclusivo en la norma jurídica que, además, los determina taxativamente, sin que puedan nacer de la voluntad de las partes. Los privilegios no pueden ser establecidos por decisión de las partes, sino que deben estar previamente establecidos en la ley, dando certeza jurídica al sistema tributario.

5.1.3.2 Excepcionalidad

El carácter de excepcionalidad deriva del hecho que, como ya se ha establecido anteriormente, los privilegios suponen una salvedad al principio general de *par conditio creditorum*¹⁵². La misma norma legal establece una excepción otorgando al sujeto pasivo de la obligación tributaria una posición privilegiada frente a otros acreedores, por lo que se puede asegurar que no existe una misma condición de crédito para todos los acreedores cuando concurren con una deuda tributaria.

¹⁵⁰ Zuley Fernández Caballero, *Op. cit.*, pág. 216.

¹⁵¹ Aguilar Rubio, Mariana, *Op. cit.*, pág. 47.

¹⁵² La *Par conditio creditorum* es una locución latina que significa 'igual condición de crédito'. Es un principio del derecho concursal que consiste en la paridad de tratamiento en igualdad de condiciones, para los acreedores.

5.1.3.3 Accesorio

Se dice que el privilegio es accesorio en cuanto que es inherente al crédito, de manera que si no se trasmite el mismo no puede cambiar de titular.

5.1.4 Aspecto objetivo

Es de mucha importancia que se tome en cuenta que el crédito tributario queda protegido por la prelación otorgada por la ley al sujeto activo de la obligación tributaria. Dicha prelación corresponde exclusivamente a créditos tributarios. Si se parte de lo anterior, tomando en consideración que el crédito tributario tiene finalidad recaudatoria y por dicha circunstancia existe un interés legal de proteger el crédito tributario por tener un interés público y financiero, el derecho de prelación no puede extenderse a otros ingresos públicos que no sean de carácter tributario.

Por lo anterior, para que pueda aplicarse la prelación del crédito tributario, los créditos tributarios deben estar vencidos y no satisfechos, lo que quiere decir que se debe haber agotado la vía voluntaria para que el sujeto pasivo cumpla con el pago de los tributos, por lo que se procede el cobro por la vía judicial.

Es por lo anterior que es importante establecer qué significa que un crédito se encuentre vencido. Para Díez Picazo, citado por Aguilar Rubio, un crédito se "(...) halla vencido cuando llegado el término para su satisfacción, ésta no se ha producido (...)".¹⁵³ Asimismo, Muñoz Merino¹⁵⁴ indica que "Un crédito tributario estará vencido cuando, finalizado el periodo determinado por la ley para realizar la prestación debida, ésta aún no ha sido realizada en su integridad e identidad (...)".

¹⁵³ Aguilar Rubio, Mariana, *Op. cit.*, pág. 95.

¹⁵⁴ *Loc. cit.*

5.1.5 Diferencias entre la garantía real, personal y privilegios del crédito tributario

En primer término, se puede asegurar que la primera diferencia entre los privilegios y una garantía real y personal corresponde al tratamiento que la misma norma legal le da a cada uno de ellos. Sin embargo, dicha diferencia no es la única, ya que tiene otras características que a continuación se exponen.

El crédito tributario privilegiado no tiene acción frente a un tercero distinto del deudor para reclamarle la satisfacción de su crédito, por lo que no se trata de una garantía personal. Los privilegios tampoco tienen poder sobre todos o algunos bienes determinados que puedan ser ejercitados *erga omnes*, por lo que tampoco es una garantía real.

En el mismo sentido, Zuley Fernandez¹⁵⁵ expone que el titular de un derecho real o personal de garantía tiene la facultad de perseguir un bien determinado e instar su ejecución para satisfacer su crédito, ostentando acción contra su deudor y también frente a un tercero; mientras que el acreedor privilegiado solo podrá ir contra su propio deudor, sin que tenga ningún derecho subjetivo autónomo. El acreedor privilegiado solo tiene derecho de cobrar antes que el resto de los acreedores.

Los autores Arranz de Andrés, Gómez Cabrera y Guillón Ballesterios, citados por Zuley Fernandez, expresan la opinión mayormente aceptada por la doctrina que el acreedor privilegiado no tiene facultades de ir de forma directa contra los bienes del deudor o terceros, ya que únicamente posee una preferencia o prelación de cobro de la deuda tributaria; no existe una garantía real o personal como tal.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Zuley Fernández Caballero, *Op. cit.*, pág. 147.

¹⁵⁶ *Ibíd.*, pág. 149.

Para Aguilar Rubio¹⁵⁷, las diferencias entre los privilegios y garantías reales y personales del crédito tributario consisten en que el privilegio regula la prelación o graduación entre distintos créditos concurrentes para cobrar sobre el patrimonio del deudor o sobre bienes determinados; mientras que la garantía real faculta para retener o ejecutar directamente bienes concretos para aplicarlos al pago.

Otra diferencia que expone es que al contrario de lo que ocurre con el privilegio, la garantía no requiere, en ningún caso, la concurrencia de varios acreedores, pues puede ser ejercitada aun cuando el único acreedor existente sea el favorecido con la garantía; y por último indica que el privilegio no amplía el ámbito objetivo del principio de responsabilidad patrimonial universal, pues el acreedor sólo podrá pretender la realización forzosa de los bienes que pertenezcan al deudor en el momento de la ejecución, mientras que, por el contrario, el acreedor garantizado podrá dirigir su poder de agresión sobre bienes gravados, aun cuando estos hayan pasado a poder de terceros.

En la doctrina generalmente aceptada, los privilegios son una simple cualidad del crédito, es decir, son una facultad que se atribuye por disposición de la ley para que el Estado, como acreedor privilegiado, pueda cobrar de manera preferente a otros acreedores, pero no concede disposición de una garantía personal o real como tal. Por lo anterior se puede establecer que los privilegios, por no corresponder a una garantía real ni personal, corresponden a una garantía de tipo procedimental.

5.2 Los privilegios del crédito tributario en la legislación guatemalteca

Como ya fue establecido anteriormente, una de las principales características de los privilegios del crédito tributario corresponde a la de legalidad, es decir que todo privilegio del crédito tributario debe estar previamente establecido en la ley. A

¹⁵⁷ Aguilar Rubio, Mariana, *Op. cit.*, pág. 60.

continuación se exponen los antecedentes y la regulación correspondiente en la legislación guatemalteca.

Como antecedentes se debe mencionar que en la modernización del sistema jurídico tributario guatemalteco, mediante la inclusión de un nuevo Código Tributario, los legisladores inicialmente no establecieron en la normativa tributaria lo relativo a privilegios y garantías del crédito tributario.

En la publicación inicial del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en el Diario Oficial, el artículo 15 establecía lo siguiente: “Preeminencia de la obligación legal sobre la contractual. Los convenios referentes a materia tributaria, celebrados entre particulares, no son oponibles al fisco, ni tendrán eficacia para alterar la calidad de sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudieran tener entre las partes (...)”. Como se puede determinar, la norma legal inicialmente aprobada no regulaba lo relativo a los privilegios y garantías del crédito tributario.

Posteriormente, mediante el Decreto 58-96 del Congreso de la República, se modifica, entre otros, el artículo 15 del Código Tributario. La modificación del Decreto original fue sustentada de conformidad con lo establecidos en el considerando del Decreto 58-96, que literalmente establece lo siguiente: “(...) que con base en la experiencia obtenida de su aplicación, desde el 2 de octubre de 1991, es necesario introducir reformas al Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, con el objeto de que su actualización y efectiva aplicación permitan a la Administración Tributaria agilizar el proceso de la determinación y la recaudación de los impuestos, básicamente mediante la reducción de los plazos excesivos y la readecuación del régimen de infracciones y sanciones, a efecto de penalizar administrativamente con mayor drasticidad a quienes incumplan o evadan el pago de sus obligaciones tributarias. Es también

pertinente corregir errores de estilo en el texto de algunos artículos para garantizar su correcta comprensión y aplicación”.

En resumen, de acuerdo al considerando del Decreto 58-96 del Congreso de la República, las modificaciones al Decreto 6-91 del Congreso de la República fueron realizadas con el objetivo de agilizar el proceso de determinación y recaudación de los impuestos, así como la corrección de errores de estilo en algunos artículos, que no permitían su correcta comprensión y aplicación.

Luego de la modificación incluida en el Decreto 58-96, el texto del artículo 15 del Código Tributario quedó de la siguiente forma:

"Preeminencia de la obligación legal sobre la contractual. Privilegios y garantía del crédito tributario. Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.

Los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aun en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos. Constituyen una excepción a esta norma los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo de la obligación tributaria, y los indicados en los numerales 1º. y 2º. del Artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil." (el resaltado y subrayado es propio y permite establecer las modificaciones incluidas en la norma legal).

Se tiene así la base legal para determinar que la prelación del crédito tributario es la mencionada, y es gracias a esta única disposición en el ordenamiento

jurídico guatemalteco que se consolida la capacidad de la Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo, como sujeto activo de la obligación, para solicitar el reconocimiento de dicho privilegio en el contexto de un proceso en el que se deba ejecutar dicho crédito.

5.2.1 Límites a la prelación del crédito tributario

Como es de esperar, toda norma legal tiene sus límites y al efecto, los tributos, recargos, intereses y multas de tipo tributario gozan, por disposición de la ley, de privilegios sobre todos los bienes del deudor y tendrá prelación para que sea pagado sobre cualquier otro crédito del deudor tributario, salvo excepciones que están establecidas en la misma norma o en otras normas legales que se establecen a continuación:

5.2.1.1 Límites establecidos en el artículo 15 del Código Tributario

La norma legal establece que constituyen una excepción a los privilegios del crédito tributario, es decir, el sujeto activo no podrá ejercitar su derecho de cobro de la deuda tributaria en contra del sujeto pasivo sobre lo siguiente:

- **La hipoteca**

En virtud de ser un derecho real sobre un bien inmueble que garantiza una obligación, la misma norma tributaria reconoce que el sujeto activo no tendrá privilegios sobre el bien inmueble del deudor tributario, si dicho inmueble se encuentra hipotecado en el Registro General de la Propiedad con una fecha anterior a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo. La hipoteca goza del principio de prioridad.

- **La prenda**

En virtud de ser un derecho real sobre un bien mueble que garantiza una obligación, la misma norma tributaria reconoce que el sujeto activo no tendrá privilegios sobre el bien mueble del deudor tributario si dicho mueble se encuentra pignorado en el Registro General de la Propiedad con una fecha anterior a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo. La prenda goza del principio de prioridad.

- **Acreeedurías por alimentos**

La norma tributaria y el Código Procesal Civil y Mercantil, en el artículo 392, reconocen la importancia que tiene el derecho de alimentos, considerando que comprende todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y también la educación e instrucción del alimentista cuando es menor de edad, por lo que el sujeto pasivo no tendrá privilegios si afecta el derecho de alimentos.

- **Acreeedurías por trabajo personal**

La norma tributaria y el Código Procesal Civil y Mercantil, en el artículo 392, reconocen que el sujeto activo no tendrá privilegios sobre las acreeedurías correspondientes a indemnizaciones de carácter laboral; la norma legal protege el derecho y no permite que existan privilegios para el cobro tributario.

- **Acreeedurías por gastos de última enfermedad y funeral, testamento, inventario y proceso sucesorio**

Por último, la norma tributaria y el Código Procesal Civil y Mercantil, en el artículo 392, reconocen que el sujeto activo tampoco tendrá privilegios sobre

acreedorías que correspondan a los gastos de última enfermedad, funeral, testamento, inventario y proceso sucesorio.

5.2.1.2 Límites establecidos en otra norma

- **Garantía mobiliaria**

Al igual que la hipoteca y la prenda, la garantía mobiliaria, según la Ley de Garantías Mobiliarias, es el derecho real constituido por el deudor garante a favor del acreedor garantizado, para garantizar el cumplimiento de una o varias obligaciones. La garantía mobiliaria no fue incluida en la norma tributaria por la sencilla razón de que nuestra legislación no tenía regulado lo referente a la garantía mobiliaria al momento en que el Código Tributario fue publicado.

Se puede concluir que, en virtud de ser un derecho real que garantiza una obligación, el sujeto activo no tendrá privilegios sobre la garantía mobiliaria si la misma se encuentra registrada en el Registro de Garantías Mobiliarias con una fecha anterior a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo.

La garantía mobiliaria goza del principio de prioridad.

5.3 Derecho comparado privilegios del crédito tributario.

Con anterioridad se expuso el artículo 15 del Código Tributario, norma que tipifica la prelación del crédito tributario en la legislación guatemalteca, del que se parte para tener un punto de referencia y comparación con otras legislaciones y como éstas regular la prelación del crédito tributario. A continuación se presenta la normativa legal que tipifica los privilegios en las jurisdicciones siguientes.

5.3.1 República de Perú:

El artículo 6 del Código Tributario¹⁵⁸ de Perú establece lo siguiente:

“Artículo 6°.- PRELACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Las deudas por tributos gozan del privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurren con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, las aportaciones impagas al Seguro Social de Salud – ESSALUD, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a que se refiere el Artículo 30° del Decreto Ley N° 25897; alimentos y; e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro.

La Administración Tributaria podrá solicitar a los Registros la inscripción de Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago o Resoluciones de Multa, la misma que deberá anotarse a simple solicitud de la Administración, obteniendo así la prioridad en el tiempo de inscripción que determina la preferencia de los derechos que otorga el registro.

La preferencia de los créditos implica que unos excluyen a los otros según el orden establecido en el presente artículo.

Los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento” (el subrayado es propio).

La norma legal expuesta anteriormente es similar a la normativa guatemalteca, pues reconoce que las deudas derivadas de tributos tienen prelación

¹⁵⁸ Código Tributario de Perú, Decreto Supremo número 133-2013-EF.

para su cobro frente a otras obligaciones. Es importante mencionar que la norma anteriormente expuesta establece que la preferencia de créditos implica que unos excluyen a los otros, según el orden establecido en el artículo, lo que permite establecer un orden de cobro en la prelación del crédito, situación que no sucede en la normativa de Guatemala.

5.3.2 República de Nicaragua:

El artículo 52 del Código Tributario¹⁵⁹ de Nicaragua establece lo siguiente:

“Artículo 52: La obligación tributaria goza de privilegio general sobre todos los bienes y rentas del contribuyente o responsable y tendrán prelación sobre las demás obligaciones con excepción de:

1. Los garantizados con derecho real, siempre que éste se haya constituido con anterioridad de por lo menos 6 meses a la exigibilidad de la obligación tributaria;
2. Las pensiones alimenticias y los salarios, cualquiera que fuera su fecha; y
3. En caso de concurso, quiebra o suspensión de pago, el crédito fiscal será un crédito privilegiado de acuerdo con lo establecido por el Código Civil. El Juez de la causa deberá pedir a la Administración Tributaria detalle de los impuestos adeudados de la persona objeto del concurso, quiebra o suspensión de pago, para incluirlos a fin de ser pagado con el orden establecido en dicho código” (el subrayado es propio).

La norma legal expuesta anteriormente es similar a la normativa guatemalteca, pues reconoce que la obligación tributaria goza de privilegios, haciendo mención del deudor y responsable, estableciendo que la misma tiene prelación sobre las demás obligaciones, con excepción a las detalladas. Asimismo,

¹⁵⁹ Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley 562.

establece la forma de proceder en caso de que exista concurso, quiebra o suspensión de pagos, situación que no está incluida en la normativa guatemalteca.

5.3.3 República de Ecuador:

El artículo 57 del Código Tributario¹⁶⁰ de Ecuador establece lo siguiente:

“Art. 57.- Privilegio y prelación.- Los créditos tributarios y sus intereses, gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor y tendrán prelación sobre cualesquiera otros, a excepción de los siguientes:

1. Las pensiones alimenticias debidas por la ley;
2. En los casos de prelación de créditos, los del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios, serán privilegiados y se pagarán en el orden señalado en el artículo 2374 del Código Civil;
3. Lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares, de conformidad con la ley; y,
4. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario” (el subrayado es propio).

El artículo 58 del Código Tributario¹⁶¹ de Ecuador establece lo siguiente:

“Art. 58.- Prelación de acreedores.- Cuando distintos sujetos activos sean acreedores de un mismo sujeto pasivo por diferentes tributos, el orden de prelación entre ellos será: fisco, consejos provinciales, municipalidades y organismos autónomos.”

¹⁶⁰ Código Tributario de la República de Ecuador, Ley. 2005-09.

¹⁶¹ *Loc. cit.*

El artículo 57 del Código Tributario de Ecuador es similar a la normativa guatemalteca, pues reconoce los privilegios del crédito tributario y reconoce la prelación que tiene el crédito tributario frente a otras obligaciones; asimismo, establece las mismas excepciones establecidas en la normativa guatemalteca. Adicionado a ello, el artículo 58 incluye el orden de prelación en el cobro cuando distintos sujetos activos de la obligación tributaria sean acreedores de un mismo sujeto pasivo, dándole prioridad al fisco sobre otros sujetos activos, supuesto que no está en la normativa guatemalteca.

5.3.4 Reino de España:

El artículo 77 de la Ley Tributaria General¹⁶² de España establece:

“Art 77.-Derecho de prelación.

1.La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concorra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley.

2. En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal” (el subrayado es propio).

La norma legal expuesta anteriormente es similar a la normativa guatemalteca, ya que establece que la Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, cuando concorra con otros acreedores. Se diferencia de la normativa guatemalteca ya que establece que, en caso de proceso concursal, los créditos están sujetos a la normativa concursal.

¹⁶² Ley Tributaria General de España, Ley número 58/2003.

5.4 Propuesta de modificación a la legislación guatemalteca.

Derivado de la presentación de la normativa nacional y la revisión y análisis de normativa correspondiente a otras jurisdicciones, a continuación se presenta una propuesta de modificación al Código Tributario y al Código Procesal Civil y Mercantil que permitiría que la normativa tributaria procesal sea congruente y no deje espacios a interpretaciones para su aplicación.

5.4.1 Propuesta modificación al Código Tributario:

El artículo 15 del Código Tributario debería ser modificado y quedar de la siguiente forma:

ARTÍCULO 15. PREEMINENCIA DE LA OBLIGACIÓN LEGAL SOBRE LA CONTRACTUAL.

Los convenios en materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.

ARTÍCULO 15 BIS. PRIVILEGIOS Y GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.

Los tributos, cuales quiera sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aun en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos. Constituyen una excepción a esta norma: **a) los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo de la obligación tributaria; b) acreeduría por alimentos presentes; c) acreeduría por trabajo personal; y d)**

acreduría por gastos de última enfermedad y funeral, testamento, inventario y proceso sucesorio.

La graduación para el cobro de créditos tributarios por parte de la Administración Tributaria se registrá por el orden y clasificación establecida en el artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil.” (el texto resaltado permite identificar el texto incluido).

Se propone la modificación anterior, en virtud de que actualmente el artículo 15 del Código Tributario norma dos temas que no necesariamente están relacionados. El primero es “La preminencia de la obligación legal sobre la contractual”, misma que se propone que quede únicamente en el artículo 15 del Código Tributario; y el segundo es “Los privilegios del crédito tributario”, que se propone que quede en el artículo 15 bis, con la inclusión expresa de las excepciones a la norma y lo más importante, la inclusión de la graduación en el cobro correspondiente, de acuerdo a lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil.

5.4.2 Propuesta modificación al Código Procesal Civil y Mercantil:

A continuación se presenta la propuesta de modificación del artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil:

“ARTÍCULO 392. Graduación de créditos y liquidación del concurso.

La clasificación y graduación de créditos, salvo lo dispuesto en otras leyes, seguirá el siguiente orden:

1º. Acreedurías por alimentos presentes y por trabajo personal.

2º. Acreedurías por gastos de última enfermedad y funeral, testamento, inventario y proceso sucesorio.

3º. Acreedurías por tributos, cualquiera que sea su naturaleza, recargos, intereses y multas, en materia tributaria, en favor de la Administración Tributaria.

4º. Acreedorías establecidas en escritura pública, según el orden de sus fechas.

5º. Acreedorías comunes, que comprende todas las no incluidas en los numerales anteriores.

En cuanto a los créditos hipotecarios y prendarios, una vez pagados, si hubiere sobrante, este se entregará al depositario de la quiebra.

Aceptada la graduación de créditos por la Junta general o firmes los autos que resuelvan las impugnaciones que se hubieren hecho, el síndico formulará la liquidación del concurso, estableciendo la cantidad que a cada acreedor corresponda en el saldo que resulte, después de deducidos los gastos legales. Las costas de la quiebra, serán pagadas de toda preferencia.” (el texto resaltado permite identificar el texto incluido en la norma).

En la modificación al Código Procesal Civil y Mercantil, mismo que regula la graduación de créditos y liquidación del concurso, se incluye a las acreedorías por tributos, cualquiera sea su naturaleza, recargos, intereses y multas, en materia tributaria, circunstancia que actualmente no está regulada, lo que permitirá que al momento de existir una ejecución, un juez pueda determinar jurídicamente en qué posición se encuentra el crédito tributario.

5.5 Importancia de la prelación del crédito tributario en un Estado de Derecho.

Según Carvallo Almodovar, citado por Zuley Fernandez, cualquiera que fuera la clase y la fecha de nacimiento de los créditos tributarios, estos tienen concedido *ex lege*, por el simple hecho de su devengo, una prelación o privilegio general que solo cede frente a los acreedores que, para asegurar el pago de sus créditos, hayan constituido e inscrito en el correspondiente registro un derecho real de garantía sobre los bienes de sus deudores con anterioridad a la fecha en que la Hacienda Pública haya hecho constar en ese registro su derecho de prelación.¹⁶³ Es por lo anterior que Muñoz Merino indica que el privilegio se entiende como una garantía

¹⁶³ Zuley Fernández Caballero, *Op. cit.*, pág. 215.

procesal en cuanto a que alcanza operatividad en el seno del procedimiento recaudatorio, una vez incumplida la obligación de pago.¹⁶⁴ En el presente trabajo se ha incluido doctrinariamente como una garantía procedimental.

Los privilegios del crédito tributario implican una prelación para cobrar en un concurso de acreedores frente a un deudor. Dicha prelación es ejercitada judicialmente por la Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo, siempre que no concurra con acreedores garantizados con prenda, hipoteca o garantía mobiliaria, inscritas con anterioridad, o con las limitantes que la misma normativa otorgue.

Aguilar Rubio¹⁶⁵ indica que por diversos motivos, el ordenamiento jurídico dispensa mejor tratamiento a algunos acreedores, concediéndoles determinados privilegios que les lleva a cobrar antes que otros, hasta el punto de que los postergados no podrán ver satisfecho su crédito hasta que no se hayan cubierto íntegramente los derechos de los acreedores preferentes. De este modo, para la aplicación y gestión de los tributos, el ordenamiento concede a la Administración Tributaria u otro ente acreedor del tributo un buen número de facultades, potestades, prerrogativas y privilegios con la finalidad última de sostener los gastos públicos, que fortalecen la posición de la administración de tal manera que hacen que la relación tributaria sea entendida como una relación (jurídica) de poder.

Como se indicó anteriormente y así lo establece Aguilar Rubio¹⁶⁶, “(...) en definitiva la razón del privilegio de los créditos tributarios descansa en la importancia de los ingresos públicos para la existencia del Estado y demás entes públicos (...)”.

El ordenamiento jurídico guatemalteco otorga privilegios al crédito tributario; la deuda tributaria o crédito tributario goza de privilegios especiales que permiten al

¹⁶⁴ Aguilar Rubio, Mariana, *Op. cit.*, pág. 49.

¹⁶⁵ Aguilar Rubio, Mariana, *Op. cit.*, pág. 39.

¹⁶⁶ *Ibíd.*, pág. 44.

Estado percibir los tributos de forma privilegiada frente a otros acreedores, y es ahí donde la misma norma legal lo establece de forma expresa.

El artículo 2 de la Constitución Política de la República establece: “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”.

El Estado de Guatemala como responsable del bien común debe garantizar a los habitantes la vida, libertad, justicia, seguridad y desarrollo integral. La pregunta que es necesario realizar para justificar la prelación del crédito tributario frente a otros créditos es: ¿cómo garantiza el Estado la vida, la justicia, la libertad y el desarrollo integral? Todo lo anterior no podría ser garantizado por el Estado sin los ingresos provenientes de los tributos que deben pagar los sujetos pasivos, en virtud de la obligación tributaria.

María Martín José y Usé Rodríguez Guillermo¹⁶⁷ exponen que por la importancia que la obligación tributaria tiene para las finanzas públicas, las normas legales de los ordenamientos otorgan una posición de preferencia con relación a los créditos de otros acreedores del contribuyente. Confiere pues, lo que se denomina un privilegio o derecho otorgado por ley para ser pagado con preferencia a cualquier otro acreedor.

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, a la importancia que tienen los ingresos públicos para el Estado y que esos ingresos tienen la finalidad de que el Estado pueda cumplir con sus fines para satisfacer las necesidades de la sociedad, es necesario establecer los privilegios del crédito tributario para asegurar que el Estado perciba los tributos, considerando el principio consistente en que el interés público prevalece sobre el interés particular.

¹⁶⁷ María Martín José y Usé Rodríguez Guillermo, *Op. cit.*, pág. 203.

En ese sentido, el artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, norma que regula los derechos inherentes a la persona humana, establece, en su parte conducente, el principio constitucional consistente en que el interés público prevalece sobre el interés particular, de la siguiente forma: “El interés social prevalece sobre el interés particular. Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”. Asimismo, el artículo 22 de la Ley del Organismo Judicial norma la primacía del interés social sobre el particular estableciendo que “El interés social prevalece sobre el interés particular.”

En un Estado de Derecho es importante la prelación del crédito tributario otorgada por la ley en virtud de que es por medio de la recaudación que el Estado debe garantizar a los habitantes el cumplimiento de los fines establecidos en la ley, teniendo como base que el interés general prevalece sobre el particular y garantizando a sus habitantes el bien común.

Capítulo 6

La prelación como garantía del crédito tributario Análisis y discusión

En los capítulos anteriores se ha desarrollado como temas de estudio, el Estado, poderes del Estado y sus límites; Derecho Tributario y tributos; la obligación tributaria como vínculo jurídico para el nacimiento del crédito tributario; el crédito tributario y sus garantías; y por último, la prelación del crédito tributario.

El tema principal de la presente tesis consiste en la prelación como una garantía del crédito tributario, por lo que en este momento es necesario recordar las preguntas centrales de la investigación: ¿En qué consiste la prelación del crédito tributario y cuál es su importancia para un Estado de Derecho?

Ante la interrogante anterior, durante el desarrollo del trabajo, se ha presentado un análisis que incluye doctrina, normas legales y jurisprudencia, en algunos casos, de los temas indicados en el párrafo primero del presente capítulo, hasta llegar a la figura de la prelación del crédito tributario, lo que ha permitido responder a la pregunta de investigación. Por lo tanto se ha cumplido con el objetivo planteado y en consecuencia, la investigación permite conocer los siguientes resultados:

6.1 Sobre el Estado, poderes del Estado y sus límites.

En el capítulo primero, para entender los tributos, se consideró esencial conocer sus orígenes, por lo que se estimó conveniente exponer, desde un punto de vista doctrinario, los antecedentes que dieron origen al Estado. Se determinó que existen múltiples hipótesis del surgimiento del mismo; sin embargo, se concluyó que los orígenes se basan en tribus originarias que fueron organizándose y tuvieron la necesidad de regirse bajo normas que permitieran su coexistencia. Posteriormente, surgen las civilizaciones griegas y romanas, con el inconveniente de que estas

tenían la característica que se regían por un poder absoluto, lo que conllevaba a que surgieran grandes acciones arbitrarias de gobernantes a gobernados. Luego surgieron los Estados Feudales que limitaron los poderes absolutos. Pero fue la Revolución Francesa la que aportó grandes elementos a la política representativa y es el antecedente principal de un Estado moderno.

También se consideró importante exponer una definición de Estado, se presentaron varias definiciones doctrinarias que permitieron identificar los elementos que conforman al Estado. De esas definiciones y sus elementos, se pudo elaborar una definición propia y adecuada de Estado, considerándolo como una forma de organización social que conlleva un conjunto de personas dentro de un territorio, con base en un Estado de Derecho.

Posteriormente fue conveniente exponer la necesidad de financiar al Estado para su funcionamiento. Dicho tema fue interesante para el presente trabajo, que se determinó que para el funcionamiento de un Estado son necesarios los ingresos públicos, teniendo en consideración que dichos ingresos tienen como objetivo principal sufragar el gasto público. El Estado, al tener ingresos públicos, puede financiar su funcionamiento y garantizar a sus habitantes el cumplimiento de sus fines y el bien común. Sin ingresos públicos no es posible sufragar el gasto público. Los principales ingresos públicos que interesan al presente trabajo se encuentran los tributos, que son la fuente principal de ingresos públicos para el Estado.

Para que un Estado pueda obtener legítimamente ingresos públicos, es necesario la existencia de normas que respalde el poder coercitivo del Estado. En ese sentido fue importante introducirse en el Derecho Constitucional Tributario, base fundamental del Derecho Tributario. Inicialmente se expuso el Derecho Constitucional, que es la rama del derecho público que se encarga de regular la estructura orgánica del Estado, el procedimiento a través del cual se puede manifestar el Estado y el reconocimiento de los derechos inherentes al ser humano. Se determinó que el Derecho Constitucional se exterioriza por medio del

establecimiento de una norma de superior jerarquía denominada Constitución Política, norma que busca regular jurídica y políticamente al Estado. Ahora bien, desde el punto de vista tributario, se llegó a determinar que el Derecho Constitucional Tributario establece toda la normativa de jerarquía constitucional que constituye las bases fundamentales para la tributación en Guatemala.

Derivado de un Estado de Derecho donde gobernantes y gobernados son sujetos de derechos y obligaciones, para el funcionamiento del Estado se vuelve necesario y de mucha importancia el obtener recursos para su financiamiento. Para lograr la recaudación es necesario que el Estado ostente un poder que le permita exigir de forma coactiva el pago de tributos, poder que es denominado potestad tributaria. Se determinó que la potestad tributaria no puede ser absoluta, en virtud de que dicho poder debe tener sus propios límites con el objetivo de que no existan actos arbitrarios por parte del Estado en perjuicio de los contribuyentes.

Por último y no menos importante, derivado del Derecho Constitucional Tributario se presentaron los principios constitucionales del Derecho Tributario como premisas fundamentales para limitar la potestad tributaria.

6.2 Sobre el Derecho Tributario y los tributos.

Respecto al capítulo segundo, se consideró importante iniciar con los principios liberales que orientan al Derecho Tributario, considerando la importancia que tiene la doctrina liberal como ideología política y filosófica como principal herramienta de la defensa de los derechos individuales. Se llegó a determinar que la doctrina liberal basa su exposición en buscar que el Estado tenga menor intervención, con el objetivo de no violar los derechos individuales de las personas; más individualismo, menos Estado. Se pudo establecer que la doctrina liberal está basada en tres principios fundamentales, siendo estos la libertad, la igualdad y el Estado de Derecho. En cuanto al liberalismo y su relación con el Derecho Tributario, se presentó la doctrina del autor Adam Smith, misma que concluye en lo siguiente:

a) que los subsidios de los Estados deben contribuir al sostenimiento de los gobiernos; b) los tributos que debe pagar cada contribuyente deben ser ciertos y no arbitrarios; c) todos los tributos deben ser recaudados en el momento y forma que resulte más conveniente a los contribuyentes; y d) debe existir eficacia en el recaudo; siendo la doctrina anterior la base fundamental de la tributación de un Estado Moderno en que se reconoce la importancia que tienen los tributos como ingresos públicos para el Estado, pero también se limita su recaudación a normas que establezcan que en el proceso del recaudo no se violen derechos de los contribuyentes.

Asimismo, se consideró necesario desarrollar de forma general el Derecho Tributario. Se presentaron varias definiciones doctrinarias y una definición propia. El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que regula la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, por lo que es la base fundamental del desarrollo de la presente tesis. Del Derecho Tributario se desarrolló doctrinariamente el Derecho Tributario material y Derecho Tributario formal.

Posteriormente, se presentó al tributo como el principal recurso que permite al Estado satisfacer las necesidades públicas. Se definió al tributo como aquellas prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de la potestad tributaria con el objetivo de obtener ingresos y poder sufragar el gasto público, para cumplir con sus fines. De los tributos se presentó la clasificación legal que establece el Código Tributario de Guatemala, mismo que considera a los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones especiales por mejoras. Asimismo, se presentó la siguiente clasificación doctrinaria de los tributos: a) impuestos: son todos aquellos tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Asimismo, se desarrolló sus características y divisiones: b) tasas: son aquellos tributos cuyo hecho generador consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

De las tasas se presentaron sus características y las disposiciones legales que las regulan en el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, contempladas en el Código Municipal; y c) contribuciones especiales: definida como los tributos que el Estado fija, de forma unilateral en ejercicio de su potestad tributaria y con carácter obligatorio, a uno o varios sectores de la población con el objeto de atender especialmente una obra o servicio de interés general. De la misma se presentó doctrina que la define y jurisprudencia.

6.3 Sobre la obligación tributaria como vínculo jurídico para el nacimiento del crédito tributario.

El capítulo tercero se inició presentando en qué consiste una obligación en términos generales, siendo esta el vínculo legal por medio del cual una persona es constreñida por otra a dar, hacer o no hacer una cosa. Al tener la definición de una obligación general, se procedió a definir una obligación de carácter civil y por último, se presentó la obligación tributaria. Se define la obligación tributaria como el vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes acreedores de los tributos y los sujetos obligados a ella. La obligación tributaria se incluyó como parte de la presente tesis en virtud de que es el vínculo por medio del cual puede surgir el crédito tributario. Se presentaron varias definiciones de la obligación tributaria, doctrinarias y la legal establecida en el Código Tributario de Guatemala. Asimismo, fue posible exponer las características de la obligación tributaria desde un punto de vista doctrinario.

Al tener un panorama claro de lo que se considera una obligación de carácter tributaria, fue importante identificar en qué momento nace esa obligación tributaria. Se pudo concluir que la doctrina generalmente aceptada y la legislación guatemalteca establecen y reconocen que la obligación tributaria nace al momento de la realización del hecho generador y no en el momento de liquidación del tributo. Aclarado lo anterior, se incluyó la determinación de la obligación tributaria como aquel acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria que consiste en la

aplicación de métodos establecidos en las normas tributarias que permite determinar o cuantificar la obligación tributaria. También se incluyeron temas relacionados a la obligación tributaria, como las formas de extinguirse y los sujetos que son parte. De la misma se concluyó que es necesario que suceda el hecho generador para que nazca la obligación tributaria y posteriormente, es necesario llevar a cabo el proceso de determinación para poder establecer con certeza cuál es el valor monetario a pagar. A esa deuda en la que el Estado es el acreedor, se le denomina crédito tributario.

6.4 Sobre el crédito tributario y sus garantías.

Se inició exponiendo en qué consiste un crédito, definiéndolo como una cantidad de dinero que alguien debe a una persona o entidad, y que el acreedor tiene el derecho de exigir y cobrar.

Ahora bien, desde el punto de vista tributario, se definió al crédito tributario como aquella cantidad de dinero que el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe a la Administración Tributaria y que esta última tiene el derecho de exigir y cobrar al sujeto pasivo. Esa cantidad que el sujeto pasivo debe al Estado es el denominado crédito tributario. El mismo nace del resultado final del proceso de cuantificación que se debe llevar a cabo al aplicar los tributos. La doctrina generalmente aceptada define al crédito tributario como la cantidad de dinero que se debe al ente público en concepto de tributos.

Teniendo claro lo anterior, y tomando en consideración que los tributos son la base fundamental y principal de los ingresos públicos de un Estado que constituye el pilar fundamental para sufragar el gasto público, se llegó a determinar que, como en toda deuda, pueden surgir actos evasivos de la parte deudora que busquen perjudicar o pongan en riesgo el hecho que el Estado no perciba el crédito tributario y se ponga en riesgo el financiamiento que se requiere para su funcionamiento y

cumplimiento de sus fines; es por lo anterior que son necesarias las garantías del crédito tributario.

Para su mejor entendimiento, se presentaron varias definiciones doctrinarias del crédito tributario, concluyendo que consiste en cualquier mecanismo que se conceda al acreedor tributario que le asegure la satisfacción de su derecho de crédito. Se llegó a determinar que las finalidades de las garantías del crédito tributario pueden ser preventivas o ejecutivas. Son preventivas cuando la deuda no es líquida y exigible y únicamente otorga mayor seguridad en el pago; y son ejecutivas, cuando la deuda es líquida y exigible y es por lo tanto, ejecutable.

Fue posible identificar que las garantías del crédito tributario tienen tres características básicas. La primera es la accesoriedad, ya que se reconoció que las garantías tributarias son accesorias o ajenas al crédito, por lo que si el crédito tributario no existe por accesoriedad, no existirá la garantía. La segunda característica corresponde a la especialidad, misma que consiste en que se puede llegar a afectar bienes del sujeto pasivo. Por último y en la opinión de este investigador, la más importante, corresponde a la tercera característica, que es la de legalidad. Esta consiste en que toda garantía tributaria debe estar establecida en la ley para evitar arbitrariedades o violaciones a derechos de los contribuyentes. Doctrinariamente, las garantías del crédito tributario se dividen en garantías de crédito tributario en sentido estricto y las garantías del crédito tributario en sentido amplio.

Las garantías del crédito tributario en sentido estricto son todas aquellas garantías que corresponden a la fase en la que se procede a ejecutar el crédito tributario, es decir que la deuda tributaria es líquida y exigible y corresponden específicamente a las garantías reales y personales. Las garantías reales, como fue expuesto en el capítulo referido, son todas aquellas que atribuyen al sujeto activo un derecho de carácter real y que puede ser ejercitado de pleno derecho en la realización de bienes, sus frutos o productos. Dentro de las mismas, se encuentra

la prenda, la hipoteca y en el caso de Guatemala y otras jurisdicciones, la garantía mobiliaria. Por otro lado, las garantías personales son todas aquellas que sin ser reales, otorgan al sujeto activo un derecho de naturaleza personal que busca ir en contra del patrimonio del deudor o de un tercero.

Ahora bien, las garantías del crédito tributario en sentido amplio, no corresponden a la etapa en que el crédito tributario es líquido y exigible, sino que aquí se encuentra cualquier medida de garantía que permita asegurar el cobro del crédito tributario por parte del sujeto pasivo, lo que aumenta las posibilidades de satisfacción del crédito tributario. En éste apartado, se expusieron las garantías procedimentales, las cuales fueron presentadas y detalladas en el capítulo correspondiente y es aquí donde se ubicó a la prelación o privilegio del crédito tributario, como una garantía procedimental del crédito tributario.

El cuarto capítulo permitió identificar en qué consisten las garantías del crédito tributario, sus características, divisiones y etapas, así como también fue posible identificar que la prelación del crédito tributario corresponde a una garantía de tipo procedimental del crédito tributario.

6.5 La prelación del crédito tributario.

El quinto capítulo expone la prelación del crédito tributario, considerándolo como una garantía del crédito tributario de tipo procedimental que busca aumentar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria por parte del sujeto activo de la obligación tributaria.

En dicho capítulo, fue posible identificar que desde el momento en que una persona contrae varias deudas al mismo tiempo, se vuelve muy importante, inclusive necesario, que existan normas que regulen el orden en que los diversos acreedores pueden cobrar sus acreedurias, siendo más importantes dichas normas en el momento en que el deudor no quiera o no pueda pagar la deuda. Es por esa

circunstancia que es necesario establecer el orden de cobro dependiendo del tipo de deuda que sea; y es aquí donde nace o se justifica la existencia de los privilegios o la prelación del crédito tributario.

Para la Real Academia Española la prelación es la antelación o preferencia con que algo debe ser atendido respecto a otras cosas con las cuales se compara. Asimismo, se pudo definir la prelación del crédito tributario como aquella garantía procedimental que le otorga un tratamiento privilegiado al crédito tributario o deuda tributaria, en el sentido que el sujeto activo de la obligación tributaria puede cobrar de forma privilegiada esa deuda en concurrencia con otros acreedores. Se puede concluir que el privilegio o la prelación del crédito tributario no conceden al acreedor un derecho autónomo, sino únicamente el derecho de poder cobrar de forma privilegiada la deuda tributaria en concurrencia con otros acreedores.

Asimismo, se expusieron las características que posee la prelación del crédito tributario como una garantía, siendo estas las siguientes tres: i. Legalidad, que consiste en que la prelación o privilegio del crédito tributario debe estar regulado por la ley; ii. Excepcionalidad, que se refiere a que la misma norma establece una excepción otorgando al sujeto activo de la obligación tributaria una posición privilegiada frente a otros acreedores; y iii. Accesoriedad, que hace referencia a que la prelación o privilegio es inherente al crédito. Adicionalmente, se logró identificar que la figura de prelación del crédito tributario tiene como premisa fundamental otorgar dicha prelación única y exclusivamente a créditos de carácter tributario, por lo que dicha garantía no puede ser extendida a otros ingresos públicos que no sean tributos.

Teniendo claro doctrinariamente en qué consiste la prelación del crédito tributario, se presentó la normativa legal que regula los privilegios o garantías del crédito tributario en la legislación guatemalteca. Fue posible determinar que inicialmente, en la modernización de la normativa tributaria en Guatemala, que correspondió a la inclusión del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la

República, los legisladores no regularon lo referente a los privilegios o garantías del crédito tributario. Fue derivado de la experiencia obtenida en la modernización del sistema tributario que los legisladores consideraron conveniente modificar el Código Tributario con el objetivo de incluir una normativa que agilizará el proceso de recaudación. Es en esa modificación que se incluye en el artículo 15 del Código Tributario lo referente a los privilegios o garantías del crédito tributario.

Del análisis de dicha normativa se concluyó que el privilegio o prelación del crédito tributario no es absoluto y no debe serlo. El Código Tributario establece límites a dicho privilegio, por lo que los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria gozan del derecho general de privilegio sobre los bienes del deudor y tienen prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de la hipoteca, la prenda y la garantía mobiliaria, siempre que éstas se encuentren inscritas con anterioridad a la fecha en que le sea notificado al contribuyente la acción. Asimismo, constituyen una excepción a la prelación, las acreedorías por alimentos, por trabajo personal y por gastos de última enfermedad.

Con el objetivo de tener margen de comparación entre la normativa extranjera y la nacional, se incluyó derecho comparado correspondiente a normas de carácter tributario que regulan los privilegios del crédito tributario de la República de Perú, Nicaragua, Ecuador y el Reino de España. Identificar los privilegios del crédito tributario en las normas tributarias de otras jurisdicciones, permitió hacer una comparación de dicha normativa con la regulación nacional, para poder identificar debilidades de la normativa guatemalteca, a efecto de proponer mejoras que pueden ser incluidas en la legislación guatemalteca. De lo analizado se concluyó que es recomendable hacer modificaciones al Código Tributario y al Código Procesal Civil y Mercantil.

Para el caso del Código Tributario, la modificación propuesta consiste en dividir el contenido actual del artículo 15 del Código Tributario y dejar lo referente a

las garantías del crédito tributario en el artículo 15 bis, así como incluir la graduación en el cobro del crédito tributario por parte de la Administración Tributaria. La propuesta de modificación presenta cuál es el orden en el cobro y qué posición tiene el crédito tributario frente a otras normas que también gozan de privilegios. Dicha modificación se recomienda en virtud de que actualmente dicha disposición es poco clara y al ser aplicada es susceptible de distintas interpretaciones.

En el caso de la propuesta de modificación del Código Procesal Civil y Mercantil, se consideró de mucha importancia que se modifique el artículo 392, en el sentido de incluir en la graduación y orden de cobro, lo referente a las acreedorías por tributos, supuesto que actualmente no está incluido en la norma.

Por último, se concluye que derivado de la importancia que tienen los ingresos públicos para el funcionamiento del Estado y que el cobro de los mismos permite al Estado cumplir con sus fines y garantizar a los habitantes la libertad, la justicia, la paz y el desarrollo integral de las personas, la doctrina y la legislación guatemalteca protegen al crédito tributario con privilegios para su cobro, considerando el principio fundamental consistente en que el interés público debe prevalecer sobre el interés particular, por lo que el Estado guatemalteco, mediante los ingresos públicos, debe garantizar a sus habitantes el bien común.

CONCLUSIONES

1. La prelación o los privilegios del crédito tributario constituyen una garantía de tipo procedimental del crédito tributario que cobra operatividad en el procedimiento recaudatorio y que tiene como finalidad reforzar y/o aumentar las posibilidades de que el ente acreedor del tributo percibirá el crédito tributario, otorgando la ley al sujeto activo la posibilidad de cobrar con prelación la deuda tributaria contraída por el sujeto pasivo, con preferencia frente a otras deudas que posea el contribuyente, por lo que el sujeto activo se constituye como un acreedor privilegiado en concurrencia con otros acreedores.
2. Los privilegios o la prelación del crédito tributario, como una garantía procedimental para el crédito tributario, son fundamentales para un Estado de Derecho, por la importancia que tienen los ingresos públicos provenientes principalmente de tributos, los cuales permiten sufragar los gastos públicos, de modo que el Estado pueda garantizar a sus habitantes el cumplimiento de sus fines, así como la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona, teniendo como base fundamental que el interés social prevalece sobre el particular para la obtención del bien común.
3. En la legislación guatemalteca, los privilegios o la prelación del crédito tributario se encuentran regulados en el artículo 15 del Código Tributario, siendo ésta la única disposición legal que hace mención de dicha garantía tributaria de carácter procedimental. Al analizar la misma, se pudo concluir que dicha normativa es insuficiente para la correcta aplicación de la norma, en virtud de ser poco clara y susceptible de distintas interpretaciones, lo cual no genera certeza jurídica.
4. Los privilegios o la prelación del crédito tributario tiene sus límites. La prelación que goza el Estado para cobrar de forma privilegiada en

conurrencia con otros acreedores el crédito tributario no es absoluta, pues tiene las limitaciones siguientes: la prenda, la hipoteca y la garantía mobiliaria, que previamente hayan sido inscritas en el registro respectivo. Asimismo la doctrina y la legislación coinciden en la existencia de acreedurías que pueden ser más importantes o de mayor relevancia para los derechos individuales de las personas y que no pueden llegar a afectarse en beneficio del interés público, como lo son las acreedurías por alimentos, las acreedurías por trabajo personal y las acreedurías por gastos de última enfermedad, funeral o testamento.

5. El crédito tributario, como un ingreso público, queda protegido por la prelación otorgada por la ley. Dicha prelación, por su naturaleza, corresponde exclusivamente a créditos tributarios, por lo que no puede extenderse a otros ingresos públicos que no sean de carácter tributario.

RECOMENDACIONES

1. Al Congreso de la República realizar dos modificaciones al Código Tributario, en virtud de que actualmente el artículo 15 de dicha norma legal regula dos temas que no están relacionados, siendo el primero de ellos la preeminencia de la obligación legal sobre la contractual; y la segunda, la de los privilegios del crédito tributario. Se recomienda separar los temas en dos artículos distintos e incluir expresamente las excepciones a la norma, incluyendo la graduación en el cobro correspondiente, de acuerdo a lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil; todo lo anterior en los términos y condiciones propuestos en el punto 5.4.1 del presente trabajo.
2. Realizar la modificación del artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil, mismo que regula la graduación de créditos y la liquidación del concurso, en el sentido de incluir en la graduación de créditos a las acreedorías por tributos, lo que permitirá que al momento de existir una ejecución en contra de un contribuyente, un juez pueda determinar jurídicamente en qué posición se encuentra el crédito tributario en concurrencia con otros créditos privilegiados; todo lo anterior en los términos y condiciones propuestos en el punto 5.4.2 del presente trabajo.

REFERENCIAS

I. Bibliográficas:

1. Aguilar Balderas, Lidia, Derecho Constitucional, Grupo Editorial Patria, México, 2014.
2. Aguilar Rubio, Mariana, Crédito tributario y Hacienda Pública en el procedimiento concursal, España, Editorial Universidad de Almería, 2012.
3. Amílcar de Araujo Falcao, El hecho generador de la obligación tributaria, Buenos Aires, Depálma, 1964.
4. Blanco Ramos, Ignacio, Derecho Tributario, Barcelona, Editorial Ariel, 1973.
5. Cabanellas de Torres, Guillermo, Diccionario jurídico elemental, Argentina, Editorial Heliasta.
6. Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, 1998.
7. De Blas Guerrero Andres y Josefa Rubio Lara, Teoría del Estado I, El Estado y sus instituciones, Madrid, Universidad Nacional de Educación, 2013.
8. García Pérez, Carmen, Los créditos con privilegios generales, Madrid, Editorial Reus, 2009.
9. Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Argentina, Editorial Depalma, 1997, volumen 1, sexta edición.

10. Georg Jellinek, Teoría general del Estado, Fondo de Cultura Económica, México, 2012.
11. Gómez Cabrera, Cecilio, La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales, Editorial Aranzadi, Navarra, 2000.
12. Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, Derecho Financiero y Tributario, Dykinson, S.L., Madrid, 2012.
13. Luqui, Juan Carlos, La obligación tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1989.
14. María Martín, José, Usé Rodríguez, F. Guillermo, Derecho Tributario General, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1995
15. Martínez Lafuente, Antonio, Derecho Tributario, Estudio Sobre La Jurisprudencia Tributaria, España, Editorial Civitas, S.A., 1985.
16. Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Reus, Madrid, 2014.
17. Ruiz Díaz, David Isaac, et. al., La actividad financiera del Estado, Editorial Santa Fe, 2009.
18. Navas Castillo Antonio y Florentino Navas Castillo, Derecho Constitucional, Estado Constitucional, Editorial Dykinson S.L., Madrid, 2005.
19. Valdés Costa, Ramon, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1992
20. Villa Leguina, Jesus, Principios generales del Derecho y Constitución, Madrid, Centro de Publicaciones, 1988.

21. Villegas, Héctor B, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Depálma, 2001.

22. Villegas, Héctor B, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Depálma, 2001

II. Normativas:

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.
3. Código Civil, Decreto-Ley 106 y sus reformas.
4. Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-Ley 107 y sus reformas.
5. Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.
6. Ley de Garantías Mobiliarias, Decreto 51-2007 del Congreso de la República y sus reformas.
7. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República y su reforma.
8. Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas.

III. Electrónicas:

1. <http://lema.rae.es>
2. Lourdes Rocio Chau Quispe Privilegios del crédito tributario, Lima, Perú, Septiembre, 2008, http://www.aitfa.org/attachments/File/Estudios%20Juridicos/Per/CHAULOURDES_Apuntos_sobre_el_privilegio_el_cr____dito_tribu____tario%5B1%5D.pdf

IV. Otras:

1. Arias Albán, Luis, Principios constitucionales tributarios, Costa Rica, Revista Judicial número 102, 2011.
2. Avila del Cid, Roberto Carlos, Procedimiento Administrativo Guatemalteco, Guatemala, 2001, Instituto de Investigaciones Jurídicas, cuaderno de estudio 11.
3. Contreras Ortiz, Rubén Alberto, Obligaciones y negocios jurídicos civiles, Guatemala, Instituciones de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landivar, 2004.
4. Escobar Menaldo, Hugo Rolando. El procedimiento tributario. Septem Partitarum. Año XXIX. No. 1, Guatemala. 1995.
5. Gallo, Ezequiel, Notas sobre el liberalismo clásico, Buenos Aires, 1984, Ensayo.
6. Izquierdo Flores, María Alessandra, Propuesta de implementación del sistema de tasa única en el sistema tributario guatemalteco, Guatemala,

2012, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar.

7. Morales Sisimit, Juan, Clasificación doctrinaria y legal de los tributos en Guatemala, Guatemala, 2011, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Panamericana.
8. Novales Schlesinger, Cristian, La interpretación de las normas fiscales y las declaraciones del proceso de determinación de la obligación tributaria, Guatemala, 1999, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Francisco Marroquín.
9. Pico Bonilla, Claudia Milena, Fiscalidad bajo el dominio liberal en el Estado soberano de Santander, Colombia, 2011, Tesis de Magister en Historia, Universidad Nacional de Colombia.
10. Reyes López, Jaqueline Noemí, Principios constitucionales del Derecho Tributario, Guatemala, 2014, Tesis de Grado, Universidad Rafael Landívar.
11. Rodríguez Cerdón, Ivonne Dayonara, El uso y abuso de Derecho en la imposición de tributo, Guatemala, 2006, Tesis de Magister en Derecho Mercantil, Universidad Rafael Landívar.
12. Sempértegui, Leonardo, La importancia del liberalismo clásico para la supervivencia del Estado de Derecho, Catedrático Universitario, Ecuador, 2012.
13. Tejada Ayestas, Manuel Mauricio; Obligaciones tributarias formales de los profesionales como contribuyentes del fisco; Guatemala; 2005; Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales; Universidad de San Carlos de Guatemala.

14.Zuley Fernández Caballero, Las garantías del crédito tributario, España, 2013, Tesis Doctoral, Universidad de Girona.