

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

“ANÁLISIS JURÍDICO-TRIBUTARIO DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE
CEMENTO EN GUATEMALA DE CONFORMIDAD CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO”

TESIS DE GRADO

RICARDO ANTONIO PERÉZ DÁVILA

CARNET 12153-05

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2017
CAMPUS CENTRAL

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

“ANÁLISIS JURÍDICO-TRIBUTARIO DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE CEMENTO EN GUATEMALA DE CONFORMIDAD CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO”

TESIS DE GRADO

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

POR
RICARDO ANTONIO PERÉZ DÁVILA

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

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2017
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, 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: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

LIC. JOSÉ GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA

Lic. José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario

Guatemala, 26 de octubre de 2017

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

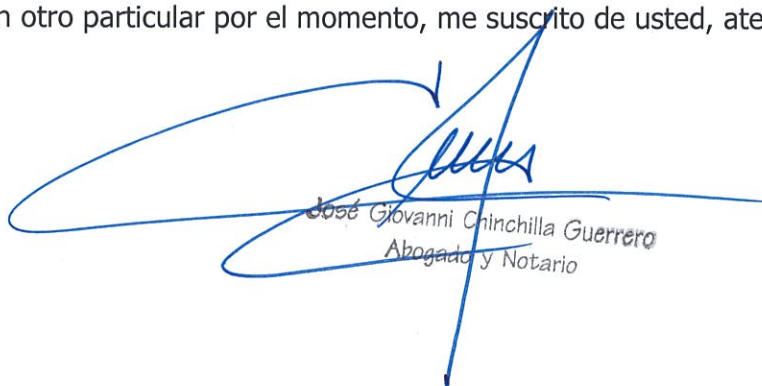
Estimado Doctor:

Como asesor del estudiante **Ricardo Antonio Pérez Dávila** sobre su trabajo de Tesis: "**Análisis Jurídico-Tributario del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento en Guatemala de Conformidad con el Principio de Capacidad de Pago**", cumpro con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, el estudiante desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sobre investigación legal y doctrinaria sugeridos por el suscrito. Dicha investigación le permitió enunciar ciertas conclusiones y efectuar algunas recomendaciones importantes para el conocimiento y aplicación del tema tratado.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, atentamente,



José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario

Boulevard Los Próceres, 24-69,
Edificio Empresarial Zona Pradera, Torre 1, Oficina 1816,
Guatemala, C. A.



Lic. Juan Francisco Golom Nova M.A.
Abogado y Notario

Guatemala 04 de diciembre de 2017

Dr. Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Universidad Rafael Landívar.

Estimado Dr. Escobar:

Conforme nombramiento, para ser Revisor de Fondo de la tesis de grado: «ANÁLISIS JURÍDICO-TRIBUTARIO DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE CEMENTO EN GUATEMALA DE CONFORMIDAD CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO», del estudiante **RICARDO ANTONIO PEREZ DÁVILA** carné: **1215305** de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, rindo el presente informe:

1. He procedido a revisar el documento presentado el estudiante Pérez Dávila, por lo que la revisión del referido documento se le sugirió hacer unas mínimas adecuaciones y correcciones pertinentes las cuales ha entregado satisfactoriamente.
2. Hago constar que el documento final cumple con los prepuestos establecidos conforme la normativa académica vigente.
3. Cumplidos los requisitos tanto de forma como de contenido del trabajo de grado, en mi calidad de Revisor de Fondo y Forma, otorgo **DICTAMEN FAVORABLE** para que el estudiante **Ricardo Antonio Pérez Dávila** pueda solicitar la autorización para la publicación de su tesis de grado.

Sin otro particular me suscribo,

Atentamente,

Lic. Juan Francisco Golom Nova M.A.
Abogado y Notario

JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA
ABOGADO Y NOTARIO



Universidad
Rafael Landívar

Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 071684-2017

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante RICARDO ANTONIO PERÉZ DÁVILA, Carnet 12153-05 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07872-2017 de fecha 4 de diciembre de 2017, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

“ANÁLISIS JURÍDICO-TRIBUTARIO DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE CEMENTO EN GUATEMALA DE CONFORMIDAD CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO”

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

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 7 días del mes de diciembre del año 2017.



**LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar**

RESPONSABILIDAD: “El autor será el único responsable del contenido y conclusiones de la tesis”.

RESUMEN EJECUTIVO

La finalidad de la presente investigación se enfoca en determinar en qué medida el decreto número 79-2000 Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, existe la debida observancia del principio constitucional tributario de capacidad de pago en mencionado impuesto, así también saber cuál es el objeto real que grava el impuesto en mención.

Lo relevante de tratar este tema resalta en razón que por mandato de rango constitucional como lo establece el artículo 243, de la Constitución Política de la República de Guatemala; 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, si el impuesto de distribución de cemento en Guatemala atiende al principio de capacidad de pago o no; de igual manera se podrá llegar a conocer cuál es la riqueza fin real que se grava con este impuesto sobre la distribución

En virtud que a la fecha no existen estudios del decreto número 79-2000; por ello es que el presente análisis jurídico-tributario pretende aportar y a la vez ser de ayuda académica, y así conocer si en mencionado impuesto atiende o no al principio constitucional tributario de capacidad de pago, y de igual manera conocer, cuál es la riqueza real fin que se grava con las formas de bases recaudatorias de las mismas actualmente y así mismo plantear formas más equitativas a la recaudación del presente impuesto atendiendo en al principio de capacidad de pago como en principio deben ser observadas en cualquier ley que estén en observancia al sistema tributario guatemalteco en primordial armonía a la justicia y la equidad.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO 1	
LOS PRINCIPIOS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA	1
1.1. Los principios de la justicia tributaria material	1
1.1.1. Principio de capacidad contributiva o de pago	1
1.1.1.1. Concepto del principio de capacidad contributiva	4
1.1.1.2. Elementos de la capacidad contributiva	12
1.1.1.3. Índices de capacidad contributiva	17
1.1.1.4. Técnicas impositivas para adaptar los impuestos al principio de capacidad económica	18
1.1.1.5. Diferencia entre capacidad contributiva, capacidad económica y proporcionalidad	19
1.1.2. El principio de igualdad en el ámbito tributario	22
1.1.3. El principio de prohibición a la doble o múltiple tributación	25
1.1.4. El principio de prohibición a los tributos confiscatorios	26
1.2. Los principios de justicia tributaria formal	29
1.2.1. El principio de legalidad o reserva de ley	29
1.2.2. El principio de equidad y justicia tributaria	34
CAPÍTULO 2	
EL TRIBUTO	37
2.1. Los tributos	38
2.1.1. Antecedentes históricos de la tributación	38
2.1.2. Clasificación de los tributos	42
2.2. Concepto de impuesto	43
2.2.1. Características de los impuestos	43
2.2.2. Los impuestos y sus teorías	46
2.2.3. Clasificación de los impuestos	47

2.2.4.	Finalidad de los impuestos	50
2.3.	El Estado y el Poder Tributario	51
2.3.1.	Elementos del Poder Tributario	52
2.3.2.	La autoridad tributaria	52
2.4.	La competencia tributaria	54
2.5.	Imposición tributaria	55
2.5.1.	Definición de obligación tributaria	58
2.5.2.	Principio de la obligación	59
2.5.3.	Tipos de obligación tributaria	60
2.5.4.	Relación jurídica o elementos	60
2.5.5.	La finalidad de la obligación jurídico-tributaria	63
2.5.6.	Características de la obligación tributaria	64
2.5.7.	Origen de la obligación tributaria	64
2.6.	Los tributos y su ubicación dentro del derecho	67
2.7.	Determinación	68
2.7.1.	Clasificación	68
2.7.2.	Determinación del tributo	69
2.7.3.	Extinción del tributo	70

CAPÍTULO 3

IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE CEMENTO	71	
3.1.	Antecedentes y objeto del impuesto	72
3.2.	Naturaleza	72
3.3.	Destino de la recaudación del impuesto	73
3.4.	Periodo impositivo	74
3.5.	Elementos cualitativos y cuantitativos del tributo	75
3.5.1.	El hecho imponible	75
3.5.2.	Sujetos activo y pasivo del impuesto	77
3.5.3.	La base imponible y el tipo impositivo	78
3.5.4.	Las exenciones	79
3.6.	Deberes formales	80

3.7.	Formas de declaración y pago del impuesto	80
3.8.	El Régimen sancionador aplicable al impuesto específico a la distribución de Cemento	82

CAPÍTULO 4

PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS “ANÁLISIS JURÍDICO-TRIBUTARIO DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE CEMENTO EN GUATEMALA DE CONFORMIDAD CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO”	84
---	-----------

Conclusiones	91
Recomendaciones	92
Referencias	93
Anexos	97

INTRODUCCION

Efectuando un análisis de las distintas leyes tributarias que prevalecen en Guatemala, se aprecia la pluralidad de formas o maneras de gravar la riqueza que existe en la sociedad guatemalteca; en tal sentido esta recaudación efectuada sirve para el sostenimiento y satisfacción de necesidades del Estado, obligación a que los ciudadanos son llamados a contribuir desde sus distintas posibilidades.

Dentro de las distintas maneras de hacer efectiva, la mencionada recaudación se puede hacer alusión a los tributos; los cuales según el autor Carlos María Giuliani Fonrouge los define como una, «Prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.»¹ En el mismo sentido de la materia y atendiendo a su principal clasificación se pueden describir a los mismos como: directos e indirectos, reales y personales, periódicos e instantáneos así también impuestos sobre la distribución.

Tomando a la última clasificación de los impuestos descritos anteriormente surge la inquietud respecto a que si los impuestos sobre la distribución, específicamente el impuesto a la distribución de cemento en Guatemala, atiende al principio constitucional tributario de capacidad de pago; de igual manera, debe plantearse qué es lo que se grava en realidad con este impuesto.

En relación a inconstitucionalidades planteadas hacia al impuesto que es materia de estudio se puede hacer referencia que solamente se le ha expuesto una inconstitucionalidad de tipo general parcial, la que se identifica bajo el número de expediente 1716-2007 misma que fue declarada en su oportunidad sin lugar.

La Corte de Constitucionalidad en sus considerandos que observo para declarar sin lugar el anterior expediente, lo hizo argumentando que: «Existía en ese

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. Argentina, Ed. Lexis Nexis, 2005, 9na. edición, Pág. 198.

momento una deficiencia de orden técnico la cual hacía imposible subsanar la misma por el Tribunal, y que por ello, es que no le permite abordar a fondo la cuestión planteada.»²

Por lo antes mencionado el presente análisis, contempla como objetivo determinar si existe la debida observancia del principio constitucional tributario de capacidad de pago en mencionado impuesto, así también saber cuál es el objeto real que grava el impuesto en mención.

De la normativa aplicable al presente análisis cabe mencionar que se hará uso de la Constitución Política de la República de Guatemala y del decreto número 79-2000 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento.

La mencionada Ley tiene su surgimiento según como lo argumenta el considerando primero que establece: «Que como parte de los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz, referentes a legislación y fortalecimiento de la recaudación tributaria, para posibilitar el cumplimiento de las metas relativas de elevar la carga tributaria, es necesario establecer mecanismos que permitan alcanzar dichas metas para satisfacer los niveles de inversión social, mediante la creación de un impuesto que cumpla con los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria, de igualdad y de generalidad, que no sea confiscatorio y que no incurra en doble tributación.»

En el mismo cuerpo legal, en el considerando segundo especifica: «Que como parte de los principios y compromisos de suficiencia de recursos y del gasto público, contenidos en el Pacto Fiscal, para fortalecer la carga tributaria y el gasto social Prioritario, es necesario establecer un gravamen sobre la distribución de cemento, a efecto de destinar los recursos que se obtengan, exclusivamente al

² Corte de Constitucionalidad. *Expediente 1716-2007, Considerando II*. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 2007, Pág. 9.

financiamiento de programas de vivienda popular, para beneficiar a un gran número de guatemaltecos que carecen o no disponen de las condiciones mínimas de una vivienda básica.»

Básicamente de lo anterior descrito es el por qué se dio origen a este impuesto; la importancia de tratar este tema resalta en razón que por mandato de rango constitucional como lo establece el artículo 243, de la Constitución Política de la República de Guatemala; «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.»

Por lo tanto es de gran importancia tratar este tema ya que al concluir el mismo se alcanzará a determinar, si el impuesto de distribución de cemento en Guatemala atiende al principio de capacidad de pago o no; de igual manera se podrá llegar a conocer cuál es la riqueza fin real que se grava con este impuesto sobre la distribución.

En relación a estudios recientes al decreto número 79-2000 no existen; por ello es que el presente análisis jurídico-tributario pretende aportar y a la vez ser de ayuda académica, y así conocer si en mencionado impuesto atiende o no al principio constitucional tributario de capacidad de pago, y de igual manera conocer, cual es la riqueza real que grava.

El presente trabajo se compone de cuatro capítulos. El primero de ellos se refiere a los principios de la justicia tributaria en Guatemala, estableciendo los mismos, indiciando con los principios de justicia tributaria material, desarrollando estos principios, además se realiza una descripción de los principios de justicia tributaria formal.

El segundo capítulo se refiere al tributo, desarrollando los antecedentes, clasificación, concepto, también se hace referencia al Estado y el poder tributarios,

así como la competencia tributaria, la imposición, la ubicación de estos dentro del derecho y para concluir la determinación de estos.

Por otra parte el capítulo tercero en el cual se desarrolla lo referente al Impuesto Específico a la Distribución del Cemento, describiendo los antecedentes, la naturaleza, el destino de la recaudación, el periodo impositivo, los elementos cuantitativos y cualitativos, los deberes formales, las formas de declaración y el pago y el régimen sancionador aplicable al impuesto específico a la distribución del cemento.

En el cuarto y último de los capítulos es una se realiza el trabajo de campo en el cual se desarrolla la presentación y análisis de los resultados derivados de la encuesta que se realizó.

El trabajo de fue de interés y de utilidad para los contribuyentes del impuesto, legisladores, abogados, estudiantes, y demás personas inclinadas al tema tributario, ya que el mismo llegará a conocer si el impuesto que es objeto del presente, atiende o no la observancia del principio constitucional tributario de capacidad de pago, de igual modo el análisis a realizar permitirá conocer cuál es el hecho u objeto imponible real que se grava con este impuesto.

CAPÍTULO 1

LOS PRINCIPIOS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA

Sumario: 1.1. Los principios de justicia tributaria material; 1.2. Los principios de justicia tributaria formal.

1.1. Los principios de justicia tributaria material

Los principios del derecho tributario que están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental de nuestro país; el Estado es garante de los derechos mínimos de los contribuyentes, entre estos principios analizaremos brevemente los principios de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación y el de irretroactividad.

1.1.1. Principio de capacidad contributiva o de pago

Para el autor Calvo Ortega: «Este principio hace alusión a la disposición que tienen los habitantes para poder solventar su obligación, que tienen ante el Estado, ya que todo sistema financiero como establecen los doctrinarios del tema, se deben grabar las economías con índices reales de capacidades económicas, ya que son las economías las que verdaderamente pueden sostener la contribución de tributos.»³ Es bien conocido el principio de capacidad de pago o contributiva ya que éste debe de grabar las economías de los contribuyentes o responsables tributarios en armonía con la riqueza que detentan, siendo esta capacidad, el término divisorio material, en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su razonabilidad y justicia.

De allí la capacidad contributiva o de pago, es el cimiento fundamental de donde emanan las garantías materiales que la constitución y un cuerpo normativo legalmente establecido, otorgan a los habitantes de un Estado, tales como es el

³ Calvo Ortega, Rafael. *Curso de derecho financiero I: Derecho tributario*. España, Editorial Civitas, 2001, 10ma. edición, Pág. 52.

caso las generalidades de igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad, siendo estos, reglas de aplicación y desarrollo del principio de capacidad contributiva, y, no ser tomados como criterios como muchas veces han sido.

Esta norma contiene una característica vital, la cual radica en que la posibilidad contributiva de cada sujeto pasivo de una obligación tributaria es única, aun así, esta se exteriorice de distintas maneras, es decir que, aunque en un habitante susceptible a tributar manifieste varios índices de capacidad económica, estos conforman un todo, es decir su patrimonio como totalidad.

El precepto de capacidad de pago protege que el tributo que se establezca, este combinado con la utilidad o productividad que perciba el contribuyente, obviando que la administración tributaria, grave la mayoría de las rentas de los contribuyentes, y, así perjudicándoles de esta forma a aminorar sus márgenes de ganancia, pudiéndose generar con ello un vahído económico.

Es este principio constitucional que determina que la carga pública debe de estar determinada, de acuerdo con la capacidad económica personal de cada contribuyente o responsable tributario, es el caso que el legislador deberá tomar parámetros que hagan efectivo este principio, el cual contiene la limitante al poder tributario del Estado.

Los tributos son exigidos a los particulares tomando como base su capacidad contributiva, o sea, su aptitud económica para aportar a la cobertura de los gastos públicos de un Estado. Chicas indica que: «El principio de capacidad de pago se encuentra situado dentro de los principios de justicia tributaria y actualmente se tiene como la base central de los gobiernos modernos que luchan por alcanzar un sistema justo y equitativo, al ser tanta su importancia no se ha podido conceptualizar de una manera concreta, solo se han tenido lineamientos para

lograr su aplicación y así garantizar de este modo que el sistema tributario sea justo»⁴; de allí que emanan dos problemas fundamentales:

a. La juridicidad de su concepto:

Se ha negado la juridicidad, de este principio de capacidad de contributiva al considerar este como un concepto económico y no jurídico, ya que tiene sus bases fundamentales en aspectos financieros, al respecto Martínez Obregón, indica que: «No se toman en consideración al emitir normas jurídicas, el legislador debe auxiliarse de las demás ramas como es el caso en la economía, para que esta sirva de base para determinar los hechos generadores de los tributos, y así satisfacer los postulados de justicia que la sociedad tiene y auxiliándose de la ciencia económica.»⁵

b. El contenido del concepto del principio de capacidad de pago o capacidad contributiva:

El concepto del principio de capacidad de pago o capacidad contributiva cambia de un Estado a otro, esto va dependiendo de la forma en que cada Estado lo ha establecido en su constitución o en la legislación interna de cada país, tal es el caso para el estado de Guatemala este se consagra en el artículo 243 de la Constitución política de la República de Guatemala: «El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributaritas serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.»

Es este principio tributario garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala consagrado en el artículo 243, que: «Cobra efectividad mediante la

⁴ Chicas Hernández, Raúl Antonio. *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Guatemala, Editorial Colección de Textos Jurídicos, Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000. Pág. 62.

⁵ Martínez Obregón, Sonia. *Observancia del principio de capacidad de pago en las reformas al impuesto sobre la Renta decreto 18-2004*. Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Campus de Quetzaltenango, 2009. Pág. 10.

creación de impuestos que garanticen de tal forma que a mayor capacidad contributiva, el hecho debe ser mayor y de tal forma, para lograr un sistema justo y equitativo deben ocuparse y teniéndose en cuenta las aptitudes personales y en consideración las diversidades individuales de cada contribuyente o responsable tributario, de acuerdo a la capacidad económica de cada uno de estos, para esto el parlamentario debe establecer los parámetros que hagan eficiente este principio que limita el poder tributario del Estado, implementando tarifas progresivas que constituyan tipos impositivos mínimos y máximos y al mismo tiempo decretar exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos pasivos y a la vez montos mínimos vitales para cubrir las necesidades mínimas vigentes.»⁶

1.1.1.1. Concepto del principio de capacidad contributiva

Para Moschetti: «La capacidad contributiva es, en cambio, una aptitud global revelada por algunos índices parciales que, son todas las manifestaciones directas de una cierta disponibilidad económica y manifestaciones indirectas de una disponibilidad económica global.»⁷ Esta descripción atiende a la apariencia económica. Se refiere a los índices de capacidad contributiva, estos que se han enunciado en párrafos anteriores y a dichas manifestaciones indirectas existentes en la economía global; dichas manifestaciones van adheridas al tema de capacidad económica, el cual se analizará en su momento oportuno.

Continua indicando Moschetti que: «En el concepto de capacidad contributiva, en efecto, hay implícito un elemento de juicio, una valoración, una estimación de la idoneidad para contribuir a los gastos públicos.»⁸ Prosiguiendo con la tendencia económica de delimitar la capacidad contributiva, según Moschetti, se encuentra que se puede idear como: «...Aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de las fundamentales

⁶ Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 37, expediente 167-95*. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 1995. Pág. 45.

⁷ Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. España, Editorial Institutos de Estudios fiscales, 1980. Pág. 263.

⁸ *Ibíd.* Pág. 276.

exigencias económicas y sociales acogidas y dispuestas en la constitución.»⁹ Esta descripción encuentra la idea de capacidad contributiva como la posibilidad de hacer frente a las obligaciones tributarias, dependiendo dicha posibilidad a aspectos económicos. Según Ahumada, siendo: «Capacidad contributiva el conjunto de valoraciones subjetivas y objetivas que sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible y previsto por la ley.»¹⁰

Otra definición por tomar adecuada para efectos de la presente elaboración de Tesis es la que indica Carrasco, quién considera a la capacidad contributiva como la: «Posibilidad del pago de contribuciones que represente para los contribuyentes el mínimo de sacrificio posible.»¹¹ La presente definición se adhiere más a los objetivos de la presente investigación, ya que se refiere delimitadamente a la capacidad de pago del contribuyente, para hacer este frente a sus obligaciones tributarias.

Esto quiere decir, que dicha proporcionalidad evidencia la aptitud del contribuyente y su verdadera posibilidad para hacer frente a la obligación de contribuir al gasto público del Estado.

Para Diep Diep: «Lo cierto es que dentro de una lógica elemental debería decirse que cabe representar la proporcionalidad con una línea vertical en la que se debe ir de la tasa mínima a la máxima en orden ascendente, de tal forma que cada quien pague su obligación tributaria de acuerdo y de manera proporcional.»¹²

Tomando la definición de Gordo, la cual se puede indicar que es la más apegada al sentido que tiene la presente investigación, se considera a la capacidad contributiva como aquel principio que: «...consistente en que todas las leyes impositivas por mandato constitucional, deben establecer tarifas progresivas que

⁹ *Ibíd.* Pág. 277.

¹⁰ Ahumada, Guillermo. *Tratado de finanzas públicas*. México, Editorial Plus Ultra, 1965. Pág. 256.

¹¹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Diccionario de derecho fiscal*. México, Editorial Oxford, 1988. Pág. 61.

¹² Diep Diep, Manuel. *Fiscalística*. México, Editorial PAC, 1999, 2da. edición. Pág. 521.

graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, para así afectar una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada uno de los contribuyentes individualmente considerados, distribuyendo la carga entre todas las fuentes de riqueza del país.»¹³ Según Carrasco Iriarte: «... la medida en que los ciudadanos pueden soportar las cargas tributarias teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales.»¹⁴

Una definición que se puede igualar con la anteriormente descrita es la Rodríguez Lobato, quien establece que: «Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que posee ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.»¹⁵ A manera de ejemplificar se cita lo indicado por Diep Diep: «En una tarifa si el que gana diez, paga dos; el que gana veinte, no paga cuatro, sino cinco; el que gana cuarenta no paga ocho o diez, si no catorce. Se puede puntualizar lo antes citado en la siguiente aserción: Donde no hay riqueza no es probable devengar impuesto alguno.»¹⁶

Gallo indica que: «De acuerdo con el principio de capacidad contributiva, la capacidad que posee cada uno de los que tienen que pagar deberá ser la medida, o bien la guía ideal de la tributación, separadamente del grado de satisfacción que cada uno pueda obtener del uso o aprovechamiento de los bienes y de los servicios públicos. De conformidad con este principio, deben de pagar el mismo impuesto todos aquellos que manifiestan la misma capacidad de pagar, teniendo la obligación de pagar impuestos distintos todos aquellos que tengan diferentes capacidades de pago.

¹³ Gordo López, Ana Laura. *Los fines extra fiscales en el sistema tributario mexicano*. México, Editorial Porrúa, 2000. Pág. 57.

¹⁴ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho fiscal I*. México, Editorial Lure Editores, 2001. Pág. 31.

¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. México, Editorial Harla, 1983. Pág.57.

¹⁶ Diep Diep. *óp. cit.* Pág. 521.

Es así de conformidad con el principio de capacidad contributiva, que el impuesto pasa a ser afrontado, como un deber social y no como un coste o como un precio.»¹⁷

De estas definiciones que se han presentado, Urbina extrae varios elementos cuya importancia son relevantes para complementar el análisis del concepto de capacidad contributiva:

1. «La existencia del ingreso o un acrecimiento de la riqueza por parte del contribuyente.
2. El reconocimiento que debe hacer el Estado, de que todo ser humano debe de tener por lo menos un mínimo de ingresos necesarios, para ser frente con referencia y dignidad a sus primarias necesidades de subsistencia vital.
3. Relacionado con el acrecimiento de la riqueza que se hace mención debe existir el hecho jurídico con una trascendencia y sentido económico, susceptible a ser grabado por el Estado.
4. La facultad del Estado para establecer impuestos justos y equitativos, esto quiere decir, que un porcentaje en proporción razonable del ingreso obtenido por el particular es beneficio de su esfuerzo o de su capacidad empresarial que deberá pasar a la contribución del pago de tributos para aumentar las arcas del Estado.
5. El reconocimiento por parte del mismo estado, que debe proporcionar los mínimos elementos y garantías necesarias para que dentro del marco de seguridad jurídica los particulares puedan crear o acrecentar su riqueza.
6. Es deber del Estado, el respetar la fuente productiva que genero esa riqueza que ahora puede ser traída en su beneficio, grabando no el patrimonio mismo si no una parte de las utilidades que produce dicha sustancia económica.»¹⁸

¹⁷ Gallo, Franco. *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*. España, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 2002. Pág. 40.

¹⁸ Urbina, Arturo. *Aspectos básicos del derecho tributario*. México, Editorial Delamar, 2000. Pág. 92.

Es el principio de capacidad de pago contributiva según el jurisconsulto Héctor Villegas: «Es aquel principio constitucional del derecho tributario que supone en un sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles al sujeto.»¹⁹ El citado autor establece que el principio de capacidad de pago contributiva debe de tener cuatro aspectos fundamentales siendo estos los siguientes:

1. «Solicitar a todos los contribuyentes o responsables tributarios, sean capaces de hacer frente al tributo, a excepción de aquellos que no posean o no tengan el nivel económico mínimo que la ley establece quedando así fuera del margen de imposición, de manera que no estén afectos al impuesto.»²⁰
2. «El sistema tributario debe ser proporcional, de manera que quien tenga mayor capacidad económica, tenga una mayor incidencia en los ingresos tributarios del Estado.»²¹
3. «No pueden elegirse como hechos impositivos o bases impositivas aquellas circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.»²²
4. «En ninguna ocasión el tributo puede exceder la capacidad contributiva o de pago del contribuyente responsable tributario ya que siendo así se estaría atentando en contra de su propiedad haciéndose una expropiación indirectamente.»²³

Es oportuno incorporar la interpretación que hace la Corte de Constitucionalidad de Guatemala al artículo constitucional referido al tema, la cual indica: «Es criterio sustentado por este tribunal constitucional que el principio de capacidad de pago debe de cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de

¹⁹ Villegas, Héctor B. *Manual de finanzas públicas*. Argentina, Editorial Depalma, 2000. Pág. 190.

²⁰ *Ibíd.* Pág. 190.

²¹ *Ibíd.*

²² *Ibíd.*

²³ *Ibíd.*

tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos.»²⁴

De manera que la doctrina así como el criterio jurisprudencial corresponde en afirmar que el principio de capacidad de pago o contributiva se debe basar en la implementación de tarifas progresivas de manera que aquellos contribuyentes o responsables tributarios que tengan una mayor capacidad económica aporten más a los ingresos tributarios del Estado, y en contraparte los que tengan una menor capacidad contributiva o de pago aporten menos de forma que cada contribuyente sea ecuánime y a la vez justo. También es considerable afirmar que es necesario la creación o establecimiento de exenciones de aquellas personas que no tengan una capacidad económica de cumplir o hacer frente a la obligación tributaria, y esto a través de mecanismos como montos mínimos o máximos que actúen de manera cómo limitante a la potestad tributaria del Estado y al mismo tiempo protejan a los particulares respecto al patrimonio de estos.

Cabe resaltar que, para García Vizcaíno: «El ordenamiento jurídico español desde muy atrás al actual vigente en la remota carta otorgada de Bayona hasta la vigente Constitución, todas las normativas han adoptado este principio con criterio material de justicia tributaria con fórmulas muy semejantes en las que fija la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en proporción y de acuerdo con

²⁴ Corte de constitucionalidad. *Gaceta 88, expediente 775-2007*. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 2008. Pág. 15.

la capacidad económica de los que son llamados a contribuir o a responder frente a esta obligación tributaria.»²⁵

Como lo indica la misma García Vizcaíno: «Es este principio de capacidad contributiva o de pago que surge según los antecedentes históricos para acortar el poder totalitario con que se creaban los tributos. Por eso es que se encuentra su formulación en las primeras cartas constitucionales reformulándose con el pasar del tiempo y así convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario.»²⁶

En relación se establece que el principio de capacidad contributiva o de pago es el principio o raíz fundamental de donde parten las garantías constitucionales que se otorgan a los habitantes, esto confirmado en los contenidos de nuestra Constitución Política de la República de Guatemala. En apoyo a lo anterior el principio de capacidad contributiva o de pago, es el soporte legal que ha nacido, para el apoyo y protección de los contribuyentes, en correspondencia a su situación económica y con relación a su propiedad, patrimonio, y así garantizar este Derecho.

El Estado encuentra su prohibición a la creación de tributos en cuanto a su poder tributario, para que estos que impongan a los habitantes su cumplimiento a las reglas constitucionales, consignando a los sujetos según sean sus manifestaciones económicas de riqueza. Para la autora García Vizcaíno es importante que: «Este principio consistente en la actitud económica- social al contribuir al sostenimiento económico del Estado, enfocándose el mismo a las posibilidades de un individuo, las cuales se miden por índices de riqueza tales como el patrimonio, la renta, la adquisición de bienes, etc.»²⁷

²⁵ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario*. Argentina: Editorial Depalma, 1999, 2da. edición. Pág. 55.

²⁶ *Ibíd.*

²⁷ *Ibíd.*

De igual forma este principio de capacidad de pago o contributiva guarda cierta relación con el principio de igualdad y el de progresividad como se mencionó anteriormente es el principio de capacidad de pago el que tiende a explorar la carga tributaria de un individuo que la sociedad soporta, el cual debe estar estrechamente ligado para poder soportar la capacidad de pago de la misma, esto posteriormente al haber satisfecho las necesidades propias y las de su familia.

Al considerarse los siguientes índices de capacidad contributiva:

- a) La renta global
- b) El patrimonio neto
- c) El gasto global
- d) Los incrementos patrimoniales (premios de lotería, donaciones, etc.)

Cada uno de estos aclara una parte en la situación económica de los sujetos de la obligación tributaria, entendiendo que la capacidad contributiva exige, en su carácter de principio material de tributación, en un primer aspecto, ubicar la riqueza que es apta de la tributación. El legislador tributario en ningún instante está facultado para establecer cargas tributarias donde estas no se manifiesten. Así como la presencia de la renta del patrimonio o de un índice de gasto entendiéndose que:

García Bueno establece que: «Quien tenga un ingreso seguro y repetido en el tiempo, cuente con ciertos bienes o en su caso, demuestre determinados gastos, siendo esta una primera aproximación a un sujeto susceptible en participar en la contribución de los gastos públicos.»²⁸

Para Jarach la tarea que presentan varias definiciones para que estas ayuden, a entender el principio de capacidad contributiva; estableciendo: «Con ello un

²⁸ García Bueno, Marco Cesar, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Tomo XVII, México, Editorial Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002. Pág. 5.

concepto de dicho principio, de esta manera se puede conceptualizar a la capacidad contributiva como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuyo al sujeto en particular.»²⁹ Esta definición es sencilla pero a la vez ha de brindar una característica muy esencial, al respecto Gordoia indica que: «La potencialidad, es decir aquella posibilidad que tiene el contribuyente a contribuir al gasto público. Esta definición considera a la proporcionalidad como el requisito esencial y previo que se ha de fijar en la constitución al legislador ordinario, para que esta norma tenga calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público, y que tanto el rendimiento de la contribución como la realización del gasto público se hagan de una forma ahorrativa y de una manera íntegra.»³⁰

Esta exposición como se ha mencionado se desvía a definir a la proporcionalidad, es decir una definición apegada al texto constitucional; se inclina a examinar a la proporcionalidad como un requisito fijado por la constitución del Estado, la cual debe ser satisfecha por el legislador tributario al elaborar los cuerpos legales de esta manera, dichos textos, al ser elaborados cumpliendo el requisito anteriormente descrito, surtirán efectos en la realización del gasto público.

1.1.1.2. Elementos de la capacidad contributiva

Siguiendo el tema a desarrollar se analizará lo referente a los elementos de la capacidad contributiva; siendo estos elementos:

- a. El ámbito objetivo.
- b. El ámbito subjetivo.
- c. El mínimo exento personal y familiar.

La relevancia de analizar estos elementos reside en la mejor comprensión del concepto de la capacidad contributiva, de manera de que este principio no tiene

²⁹ Jarach, Dino, *El hecho imponible*. Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1982, 2ra. edición. Pág. 87.

³⁰ Gordoia López, Ana Laura, *óp. cit.*, Pág. 46.

aplicación semejante en los impuestos directos o indirectos; implícitamente se pueden encontrar diferencias o desigualdades al tratarse a una persona física o individual o alguna persona moral o social. Profundizando a continuación al ámbito objetivo y subjetivo de la capacidad contributiva de una manera conjunta se establecerán comparaciones que se conciben pertinentes, las cuales posteriormente se afrontarán en el tema de mínimo exento personal y familiar.

a) **Ámbito objetivo y subjetivo**

Los ámbitos objetivo y subjetivo traídos a la capacidad contributiva son aspectos de carácter doctrinario que, aunque no se mencionan de una manera expresa en los cuerpos y en las normativas legales, es por ello importante analizarlos para así aplicar la comprensión del concepto o significado de este principio constitucional.

Referido al ámbito objetivo de la capacidad contributiva este lo constituye la riqueza neta que el Estado localiza o descubre en el particular para que éste a la vez cumpla con la obligación de contribuir. Por lo tanto, el ámbito objetivo es esa riqueza neta, potencial económico o bien aquel haber patrimonial que ubica al contribuyente responsable tributario en el presupuesto de hecho para que éste cumpla con su obligación tributaria.

García Bueno al referirse al ámbito subjetivo de la capacidad contributiva indica que: «Es necesidad observar que en este se toma en cuenta la situación individual del particular; el legislador particulariza la carga tributaria del contribuyente estimando su valoración en relación a la situación personal y familiar. Esto es lo que se ha dado a llamar el aspecto subjetivo del principio constitucional de capacidad contributiva.»³¹

Es de vital importancia que ambos criterios anteriormente descritos sean tomados en cuenta al momento de la imposición de tributos para poder hablar de una

³¹ García Bueno, Marco Cesar. *óp. cit.* Pág. 5.

justicia tributaria. García Bueno indica: «Es el caso de las personas morales o sociales la situación cambia. Aun cuando están obligadas estas a contribuir, no se fijan para su contribución de acuerdo al principio de capacidad económica subjetiva, puesto que solo se toman como referencia esa riqueza disponible que poseen siendo esta la llamada capacidad contributiva objetiva.»³²

De lo descrito anteriormente es posible deducir que para determinar un derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, García Bueno indica que: «Es necesaria la valoración en el primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de manifiesto a su riqueza neta (aspecto objetivo); y ulteriormente particularizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que este se encuentra (aspecto subjetivo). El incremento de la riqueza imponible, justifica el aumento de las cargas tributarias (progresividad), sin que ello justifique o implique llegar a resultados confiscatorios.»³³

b) El mínimo exento personal y familiar

Siendo este el último de los elementos que estudian la capacidad contributiva es necesario conocer un poco del mismo; el mismo García Bueno indica: «Cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente (mínimo exento), de aquel otro susceptible para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva). Ambos anteriormente mencionados son incompatibles y opuestos entre sí, garantizar, por un lado, la posibilidad del no pago del tributo, y por el otro lado, la sujeción al cumplimiento de la obligación tributaria. En tal terminación, es necesario una efectiva vinculación entre ellos a fin de determinar con exactitud el momento en que surge la capacidad contributiva.»³⁴

Como precede anteriormente, el mínimo exento es un principio íntimamente relacionado con el principio de capacidad contributiva, de manera que el primero

³² *Ibíd.*, Pág.6.

³³ *Ibíd.*

³⁴ *Ibíd.*, Pág. 8.

está estimado como la superficie de la teoría del segundo. Según García Bueno: «El mínimo exento representa, la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo que solo puede ser grabada aquella riqueza a la que se le ha restado los gastos de producción de las fuentes productivas. Tanto las que tengan su origen en el capital como en el trabajo»³⁵; en otro término el mínimo exento hace referencia a aquellos recursos que son destinados para que en particular pueda costear sus necesidades mínimas de subsistencia y sus gastos primordiales.

El mínimo exento puede ser de carácter personal o familiar. García Bueno menciona que: «Es en el primer caso, necesario respetar las necesidades básicas del contribuyente o responsable tributario. Los recursos con los que este satisface sus necesidades básicas o primarias deben de estar desprovistas del pago de impuestos separadamente de cualquier cuantía que representen.»³⁶ Es decir el mínimo exento personal o individual irá en razón de la situación del individuo para cuantificar así, tomándose en cuenta factores que se han expuesto anteriormente. En el caso del mínimo exento familiar, el mismo García Bueno menciona que: «Se indaga para beneficiar a las familias cuya situación impositiva no puede ser resuelta mediante la progresividad. Se intenta establecer tratamientos discriminatorios en relación a las condiciones específicas que existen en cada núcleo familiar. El problema, para el autor referido se evidencia en una manifestación de justicia horizontal que busca dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales; así no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva, contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes.»³⁷ Para amplificar lo que se ha analizado, según el criterio de García Bueno, en el presente, es necesario tener presente el siguiente comentario como complemento al mínimo exento: «La cuantificación del mínimo exento es una tarea reservada al legislador tributario, quien para establecer los mínimos deberá tener la información suficiente para clarificar la

³⁵ *Ibíd.*, Pág.9.

³⁶ *Ibíd.*, Pág.10.

³⁷ *Ibíd.*

situación económica a la que se enfrenta el país. Cada sistema fiscal, dependiendo de su grado de desarrollo económico puede ampliar o disminuir el contenido del mínimo exento. Lo ideal es no solo avalar la existencia mínima sino llegar a desgravar la riqueza que asegure el acceso a la educación, cultura y al arte. La problemática de la cuantificación del mínimo exento de tipo personal puede llegarse a solucionar a través de distintas técnicas legislativas. Siendo la más común a desgravar una parte de la tarifa a fin de garantizar la presencia de un índice de riqueza suficiente, para satisfacer las necesidades básicas. Una segunda opción disminuye la base imponible, esta mediante deducciones autorizadas, a fin de que la carga tributaria recaiga eficazmente sobre la riqueza neta subjetiva. Y por último un supuesto que brinda mayor eficacia al anterior, se eliminan de manera progresiva, las deducciones permitidas de la base conforme la riqueza aumenta. Esto impide que para el mínimo exento el motivo de la progresividad se convierta en un beneficio fiscal para las clases pudientes».³⁸

Continuando con las ideas de García Bueno, cabe mencionar que: «El mínimo exento no se representa de la misma manera en los impuestos directo e indirectos, inclusive, como se menciona anteriormente no sucede lo mismo con las personas físicas y las personas morales. Tratándose de impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas. El legislador individualiza con mayor precisión las cargas tributarias, lo que no sucede con las personas morales o sociales, ya que no se puede hablar de un mínimo exento familiar para este tipo de personas; es por eso que la misma ley otorga la facultad de deducir ciertos conceptos que son estrictamente indispensables para que dicha persona social o moral lleve a cabo su giro. Si bien cuando se hablan de los impuestos de naturaleza indirecta, la personalización de la carga tributaria presenta una mayor complejidad. Son impuestos que no repercuten específicamente la capacidad contributiva de quienes se ven sujetos a su hecho imponible. Sin embargo, en tales impuestos también requiere reflejarse un mínimo exento, eso a través de la exoneración de los productos que son considerados de primera necesidad, que sin

³⁸ *Ibíd.*

estos es muy difícil cubrir las necesidades mínimas de subsistencia de una persona. Grabar bienes necesarios para la subsistencia del hombre impediría que una buena parte de la población alcanzara sus satisfactores básicos, y, en consecuencia se vulnere la capacidad contributiva de ciertos contribuyentes o responsables tributarios.»³⁹

Después de presentar diversas definiciones de lo que es capacidad contributiva, y, analizar particularidades de esta institución jurídica tales como el ámbito objetivo y subjetivo, así como el mínimo exento, se pueden tomar elementos de dicho análisis y proceder a proponer un concepto propio:

La capacidad contributiva es aquella clase o estado en la que el legislador ha ubicado al contribuyente o responsable de la obligación tributaria, para ello este ha tomado en cuenta la situación actual de tipo económica que vive y su situación personal hasta en tanto sea posible en circunstancias particulares, esto para que el mismo pueda hacer frente a la obligación tributaria de una manera proporcional en todos los aspectos de esa capacidad contributiva.

1.1.1.3. Índices de capacidad contributiva

Forman el hecho generador del impuesto ya que tienden a determinar con las manifestaciones de riqueza en las que el legislador ha tomado como cimiento, se pueden distinguir dos tipos de índices de capacidad contributiva:

1. Índices directos: Son los que sin duda alguna se toman de referencia como indicadores de riqueza, por mencionar alguno de estos, la renta y el patrimonio.
2. Índices indirectos: Son aquellos en que se duda si realmente existen manifestaciones de riqueza y estos en la medida no se pueden definir, por mencionar entre estos está el consumo.

³⁹ *Ibíd.* Pág. 11.

Actualmente a esta clasificación se le ha restado importancia, ya que solamente son manifestaciones parciales de la misma y se basan a menudo en apreciaciones subjetivas. Se ha determinado que a criterio de Juano: «Un medio idóneo para compensar de cierta forma esta desigualdad, y así lograr un sistema más justo es necesario que este se encuentre integrado por impuestos sobre el consumo y a la vez disminuirse el de los impuestos sobre la renta. Siendo esta una manera de compensar la desigualdad existente entre la renta del trabajo y la renta patrimonial, entre las ganancias presuntas y las ganancias reales.»⁴⁰

1.1.1.4. Técnicas impositivas para adaptar los impuestos al principio de capacidad económica

Se debe de tener presente algunas técnicas al momento de elaborar leyes para que estas se encuentren acorde a los principios tributarios del derecho, se pueden mencionar entre ellas:

a. Adecuada selección de hechos impositivos:

Como indica Martínez Obregón: «El legislador tributario debe tomar índices que demuestren efectivamente capacidad contributiva, escogiendo varios de ellos y no uno solo, de igual forma debe intentar que estos índices sean de naturaleza variada.»⁴¹

b. Discriminación cualitativa del objeto imponible:

El mismo Martínez Obregón, establece: «El legislador tributario debe de tomar un tratamiento privilegiado para la riqueza y la renta producidas directamente por el trabajo en relación con las que provienen del capital.»⁴²

⁴⁰ Juano, Manuel. *Curso de finanzas y derecho tributario*. Argentina, Editorial Malachino, Argentina, 1999, 2da. edición. Pág. 53.

⁴¹ Martínez Obregón, Sonia Carol. *óp. cit.* Pág. 13.

⁴² *Ibíd.*

c. Discriminación cuantitativa del objeto imponible:

Como lo determina Martínez Obregón: «El legislador tributario utiliza tarifas progresivas, especialmente con la renta al no permitir la riqueza progresividad, generalmente solo se puede utilizar en casos de fortunas muy grandes, las tarifas progresivas deben de tratar de cubrir ciertos requisitos:

- ✓ Establecer mínimo y máximo, de manera que, si se tiene un máximo, puede caer en confiscatorio. Es el caso que los tipos impositivos deben crecer en forma fuerte al principio y deben de quedar estratificados en una segunda escala y crecer hasta el final.
- ✓ Establecer mínimos exentos: Debe de tratar de reconocerse mínimos exentos que excluyan de la tributación objetos imponibles, que por ser estos de uso de primera necesidad sería injusto gravarlos. Así como también exonerarse aquellos individuos de la sociedad que carecen de una capacidad contributiva en su totalidad.
- ✓ Personalización del gravamen: El gravamen debe ser establecido de una forma personalizada, es decir se debe pensar en el individuo como sujeto pasivo, y no como objeto de imposición, debe de considerarse al sujeto pasivo como la unidad más idónea para la creación de leyes en materia tributaria.»⁴³

1.1.1.5. Diferencia entre capacidad contributiva, capacidad económica y proporcionalidad

Para la presente investigación hay que mantener un criterio de que la capacidad contributiva con la capacidad económica no es sinónimo, con lo anteriormente expuesto surge la interrogante: ¿Si el aspecto económico está íntimamente relacionado con el principio de capacidad contributiva y el primero es un presupuesto de existencia de esta última, por qué no se considera sinónimos?

⁴³ *Ibíd.*

En este sentido Moschetti, indica que: «Precisando ahora que la capacidad contributiva, aun presuponiendo la capacidad económica, no coincide totalmente con ella. Si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que pueden existir capacidades económicas no demostrativas para la aplicación de la contribución.»⁴⁴

Cuando se tratan temas de la capacidad contributiva se encuentra de forma implícita un elemento de juicio, que es una valoración de la idoneidad para contribuir al gasto público. Ejemplificando lo anteriormente dicho para poder ilustrar de una manera clara se cita el siguiente ejemplo:

El señor “A” devenga como ingreso mensual de Q15,000 de manera mensual, este a su vez tiene los siguientes gastos:

En renta: Q5,000 en artículos de primera necesidad: Q2,000, y en gastos de transporte público: Q400

Definiendo la diferencia entre capacidad contributiva y económica, en el anterior ejemplo es necesario identificar en primer punto la capacidad económica:

La capacidad económica del señor “A”, es su ingreso mensual para este caso Q15,000, he allí que existe solo por el hecho de percibirlo una manifestación de riqueza. No importando que el señor “A”, percibe mensualmente esta suma de dinero, debe realizar gastos que le son necesarios para subsistir; estos gastos tratan de cubrir un mínimo vital de vida dentro de los siguientes aspectos se puede mencionar: La habitación, Alimentación, salud y el transporte.

De allí que la cantidad anteriormente percibida no es de ninguna manera un índice de la capacidad contributiva del señor “A”. ¿Pero cuál es la capacidad contributiva del señor “A”?

⁴⁴ Moschetti, Francisco. *óp. cit.*, Pág. 276.

Tomando el anterior ejemplo la capacidad contributiva, es la aptitud que tiene el señor "A" para contribuir al gasto público del estado tomando en cuenta que hay que restar los gastos que realiza mensualmente desde lo que percibe de una forma mensual. Se tiene que la cantidad que resulta de la diferencia de ingreso menos egresos es Q 7,600, por tanto, el legislador tributario debe de tomar en cuenta dicha cantidad como la capacidad contributiva en este caso aplicada al señor A, para que este pague realmente un impuesto en forma proporcional.

Del caso anterior lo que se analiza es que se pueda afirmar que capacidad contributiva y capacidad económica son dos cuestiones diferentes.

Puede existir capacidad económica que manera que esto no constituya de ninguna manera una capacidad contributiva y a su vez no pueda existir capacidad contributiva sin la presencia anterior de una capacidad económica.

La capacidad contributiva, de conformidad con García Bueno: «Está condicionada por una exigencia lógica: La presencia de capacidad económica; sin embargo, el hecho que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza su nacimiento.... La contribución se establece no por un capricho del legislador, sino de acuerdo a la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas.»⁴⁵

Después de haber analizado el anterior ejemplo, continuando con la idea del mismo García Bueno, se puede afirmar lo siguiente: «Entre capacidad contributiva y capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, lo cual la primera presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gastos, un sustento económico,

⁴⁵ García Bueno, Marco Cesar. *óp. cit.* Pág. 3.

una riqueza disponible, y sobre todo que la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.»⁴⁶

Se puede concluir que la capacidad económica es aquella manifestación de riqueza que puede modificar temporalmente la situación económica del contribuyente, pero no constituye realmente riqueza, ya que, si bien la situación económica del contribuyente se ve favorecida con un ingreso, dicho ingreso no se encuentra libre de gastos esto en la mayoría de casos, por lo tanto, la capacidad contributiva no puede ser sinónimo de capacidad económica. La capacidad económica es un presupuesto de la existencia de la capacidad contributiva. De esta forma queda acentuada la diferencia entre ambos términos.

Ahora bien, García Bueno establece que: «Es importante mencionar que aunque equiparemos a la capacidad contributiva con la proporcionalidad, van a existir diferencias entre ambos términos.»⁴⁷

La diferencia vital existente entre proporcionalidad y la capacidad económica es la misma que existe entre esta última con la capacidad contributiva, como se ha mencionado en el contenido del mismo.

1.1.2. El principio de igualdad en el ámbito tributario

Es este un principio constitucional, en el cual es base fundamental en el sistema tributario, el cual tiene fundamento legal constitucional, en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: «En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.»

Entre la jurisprudencia y la doctrina se ha podido encontrar que se ha coincidido en afirmar que para que exista una verdadera ley, debe de tratar en igual forma las

⁴⁶ *Ibid.* Pág. 4.

⁴⁷ *Ibid.* Pág. 7.

personas que se encuentren en iguales situaciones o circunstancias, por tanto, permite que dos o más personas sean tratadas desigualmente en circunstancias o situaciones distintas, esto con el fin de buscar la justicia y el bien común. Respecto a la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha establecido que: «La ley debe de tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias, sin embargo, en el caso de variar las circunstancias de ser desiguales de los sujetos o de estar en desigualdad de condiciones, han de ser tratados en igual desigualdad, ya que si bien el ideal de todo ordenamiento jurídico es, sin duda, la norma común que excluye excepciones, pero este ideal no vale por sí mismo, si no que en cuanto que el conlleva una aspiración de justicia, que es la desigualdad, esa igualdad que no sería verdaderamente respetada, sino al contrario traicionada, si en nombre de ella quisiera mantenerse frente a toda circunstancia el carácter común de norma jurídica...»⁴⁸

Villegas indica que: «Se considera que el principio de igualdad, no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil con determinadas personas o categorías de personas.»⁴⁹

De igual forma menciona el autor Mauricio Plazas al establecer, el principio de igualdad: «Por su parte, se opone a los tratamientos discriminatorios que implique afectar con mayor incidencia a quienes se encuentren en una misma situación.»⁵⁰

Este principio constitucional cuya aplicación es generalizada a toda normativa, para el presente caso será aplicada, al ámbito tributario, a lo cual como se mencionó anteriormente significa tratar a las personas en situaciones económicamente iguales de un modo igual, toda vez que la capacidad económica

⁴⁸ Corte de Constitucionalidad de Guatemala. *Gaceta No.73*, expediente 232-2004, Sentencia de fecha: 30 de septiembre de 2004.

⁴⁹ Villegas, Héctor B. *óp. cit.* Pág. 202.

⁵⁰ Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de hacienda pública y derecho tributario*. Colombia, Editorial Temis S.A., 2005, Pág. 438.

que se pone a la luz es la misma, de allí que se dice que el principio de igualdad va íntimamente ligado al principio de capacidad contributiva, de manera que los dos exigen conjuntamente que a igual capacidad económica, igual carga tributaria. Cabe mencionar, según lo establecido por López Varela, que el principio de igualdad, de igual forma se encuentra vinculado al principio de equidad y conscientemente al principio de justicia: «La equidad debe proveer quienes son los que económicamente deberán cargar con el tributo, para contribuir al sostenimiento del estado, por medio de los tributos, lo que implica que la tributación será justa.»⁵¹ Según Giulliani Fonrouge, es este principio de igualdad que puede ser encaminado desde tres puntos de vista: «Igualdad en la ley, por la ley y ante la ley, ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, sino que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que en la administración no puede efectuar discriminaciones que no estén incluidas en la ley.»⁵²

De la doctrina se desprende que el principio de igualdad no solo exige la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley; también se establece que debe de existir un respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera. Así también se deduce que las leyes tributarias deben ser iguales en relación a quienes están en igualdad de condiciones; la igualdad en el marco tributario debe complementarse con la igualdad del ordenamiento del gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos, el principio de igualdad se debe aplicar a todos los ámbitos de las personas. La normativa jurídica guatemalteca es clara en la aplicación de este principio como anteriormente se ha mencionado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

⁵¹ López Varela, Manuel. *Principios jurídicos de los impuestos*. Argentina, Editorial Menéndez. 1930. Pág. 42.

⁵² Giulliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho financiero*. Argentina, Editorial Depalma, 1989, 2da. edición. Pág. 368.

1.1.3. El principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

Existen diversos autores que tratan la materia, cuando definen la doble tributación no se rigen a que no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean grabados dos veces, esto para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces este por el mismo título. Para analizar este principio tributario y siguiendo la idea de Escobar, cabe distinguir algunos elementos a la doble tributación como lo son:

- a) «Unidad o diversidad de sujetos activos
- b) Unidad de causa o hecho imponible
- c) Unidad o diversidad de sujetos pasivos
- d) El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico.»⁵³

Esto quiere decir es la identidad del hecho imponible (renta, capital y consumo)

Al hablar del tema de doble tributación existen dos formas:

1. Doble tributación interna
2. La doble tributación internacional

El mismo Escobar Menaldo indica: «Para Guatemala únicamente está prohibida la doble tributación interna tal como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, no obstante, a nivel de estados se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional, y esto se hace a través de convenios suscritos entre ellos.»⁵⁴

⁵³ Escobar Menaldo, Rolando. *Principios constitucionales de la tributación en Guatemala*. Guatemala, Editorial Ministerio de Finanzas Públicas, 2004. Págs. 12-13.

⁵⁴ *Ibíd.*

Este principio al analizarlo se encuentra plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 243, el cual establece: «Se prohíbe 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 periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación deberán eliminarse, progresivamente para no dañar el fisco.»

1.1.4. El principio de prohibición a los tributos confiscatorios

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española establece: «Confiscar comprende: Privar de sus bienes a una persona ya sea en virtud de una ley o de un reglamento. Penar con privación de bienes que son asumidos por el fisco.»⁵⁵

Por aparte Martín y Rodríguez, tomando como base la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en Argentina reafirma que: «Un tributo, adquiere el carácter de exorbitante o confiscatorio, y en consecuencia, obra con institucionalidad cuando tratándose de un gravamen directo, como que en principio no es trasladable por el contribuyente a terceras personas, traer aparejado un desapoderamiento de más del 33% de la utilidad, resultante de una explotación razonable o del valor del capital»⁵⁶, al analizar lo anteriormente citado que existe en la jurisprudencia del tribunal argentino, cabe destacar dos características muy importante: La primera trata que en la confiscación se da en los impuestos directos y la segunda que el tributo debe grabar más del 33% de la utilidad, esto para que el tributo sea considerado como confiscatorio, desde la perspectiva del ordenamiento jurídico argentino.

⁵⁵ Espasa Calpe. *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*. España, Editorial Espasa Calpe, 1995, 21ra. edición. Pág. 172.

⁵⁶ Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. *Derecho tributario general*. Argentina, Editorial Depalma, 1986. Pág. 110.

El anterior principio tributario se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, principio que trata que el tributo no exceda de la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico. Según Escobar Menaldo: «El principio de la prohibición de confiscatoriedad, es más bien una garantía del contribuyente para soportar el peso tributario, sin el sacrificio de su patrimonio, es decir que se trata de la garantía contra una posible y radical aplicación de la progresividad, por parte del Estado, que en algún momento pueda resultar en la apropiación de sus bienes, visto de otra manera consiste en aquel reconocimiento, del derecho de la propiedad privada, que se encuentra garantizado en la misma Constitución Política de la República de Guatemala.»⁵⁷

Al respecto del carácter de confiscación del tributo, Escobar indica que: «Debe ser valuado en función del sistema, es decir, de la carga tributaria o de los tributos en su conjunto. Cabe al poder judicial en caso concreto, decir si un tributo es o no confiscatorio.»⁵⁸

Siendo el principio de no confiscatoriedad, constituyente de una limitante al poder tributario del Estado que se encarga de proteger al derecho de la propiedad, garantía fundamental en todo estado democrático, no siendo excluyente para el caso de Guatemala como ya se mencionó anteriormente la Constitución Política de la República asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación en el artículo 41, el cual su parte contundente dicta: «Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.»

⁵⁷ Escobar Menaldo, Rolando. *óp. cit.*, Pág.12.

⁵⁸ *Ibíd.*

De acuerdo con Vásquez Arriola: «Si bien existe la posibilidad de que un tributo sea confiscatorio, no puede negarse la posibilidad de que esa misma confiscatoriedad se dé ante tributos concurrentes. Más bien es cierto que la capacidad contributiva se manifiesta de distintas formas, y ello da lugar a múltiples tributos, esto no significa que se trate de capacidades contributivas en forma plural. Siempre es una sola y en definitiva los tributos recaen sobre el mismo contribuyente afectando su patrimonio.»⁵⁹

A manera de conclusión del presente principio, un tributo será confiscatorio, cuando excede del límite que razonablemente puede admitirse como posible, dentro de un régimen democrático de gobierno, lo cual se convierte en una forma de despojo hacia la propiedad privada, esto haciendo que disminuya en el patrimonio el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin embargo, como lo indica Vásquez: «Este principio establece que el tributo debe ser una prestación que el contribuyente, pueda pagar sin el sacrificio del uso y disfrute normal de sus bienes, por tal razón es que no pueden haber tributos de carácter confiscatorio, esto se reafirma en nuestra propia Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 42 en el párrafo segundo: Se prohíben los tributos confiscatorios.»⁶⁰

La interpretación de la Corte de Constitucionalidad guatemalteca, respecto al principio de no confiscación ha sido el siguiente: «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 de la renta. En este sentido se ha señalado que; en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder tributario del estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones

⁵⁹ Vásquez Arriola, Iván Fernando. *Análisis jurídico del acuerdo municipal No.005-2005 emitido por el consejo municipal de la Ciudad de Guatemala en relación al principio constitucional de capacidad de pago*. Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2006, Pág.23.

⁶⁰ *Ibíd.*

confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un principio puede considerarse confiscatorio.»⁶¹

Tomando como referencia lo anteriormente citado, cabe por definir que el principio de no confiscación, es un principio que limita la potestad tributaria del Estado y que tiene por objeto proteger, preservar el derecho fundamental de la propiedad, esto frente aquellos tributos que excedan del límite del valor del bien que es objeto del gravamen, esto también hay que entenderse de manera amplia ya que se extiende a las multas e infracciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias que se han de imponer a los contribuyentes.

1.2. Los principios de justicia tributaria formal

Se puede indicar que los principios generales de derecho son aquellos postulados que orientan al creador de las normas jurídicas generales o individualizadas principalmente a la aplicación de los valores jurídicos universales y pilares fundamentales sobre los cuales se rigen los ideales jurídicos de la sociedad, siendo estos, generalmente, la justicia, la buena fe, y el bien común.

1.2.1. El principio de legalidad o reserva de ley

Según el criterio de Escobar Menaldo: «El principio de legalidad o reserva de ley es aquel principio básico del Estado de derecho. Aquel que plasma jurídicamente el principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía siendo este caso el Congreso de la República. Es aquel principio que se origina del principio de representatividad, pues la norma creadora del tributo, es el resultado de la voluntad de la colectividad a través de sus representantes en el Congreso de la

⁶¹ Corte de Constitucionalidad, *Gaceta No. 90, expedientes acumulados 2947 y 3108-2008*, sentencia de fecha 03 de diciembre de 2008.

República»⁶², dicho principio regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: «Artículo 249. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:

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.
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.»

Cabe examinar, en la disposición constitucional que es bastante amplia ya que desarrolla en términos amplios lo relativo a la facultad exclusiva, que tiene el Congreso de la República de Guatemala para decretar tributos, en una misma línea relativa a las bases de la recaudación, la estructura del tributo y lo referente a disposiciones reglamentarias del ordenamiento jurídico vigente en el país.

En observancia a la disposición constitucional anteriormente descrita, se puede encontrar en la misma, el fundamento de la potestad tributaria originaria, que la Carta Magna le da al Congreso de la República de Guatemala como el órgano único de la administración pública con poder para decretar los tributos a través del

⁶² Escobar Menaldo, Rolando. *óp. cit.*, Pág. 8.

procedimiento legislativo, culminando con la promulgación de un decreto que contendrá obligadamente todas las disposiciones respecto a los tributos que se encuentran contempladas en el artículo constitucional anteriormente citado.

La exclusividad contenida en el artículo anteriormente citado que posee el Congreso de la República de Guatemala en la creación, de los tributos se encuentra reafirmada por la misma constitución en el artículo 171, inciso c, el cual regula lo relativo a las otras atribuciones del Congreso de la República, el cual establece que a éste organismo del estado le corresponde: «Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación.»⁶³

Cabe resaltar, cuando la Constitución Política de la República de Guatemala se refiere a los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, está siendo referencia a las distintas clases de tributos, que de conformidad con Pérez Royo son: «Una prestación pecuniaria de carácter coactivo, impuesta por el estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos.»⁶⁴

Igualmente, además de los tributos, el Congreso de la República de Guatemala, debe dar cumplimiento al artículo constitucional 239, de una manera obligatoria, determinando las bases de la recaudación, en especial las referentes a:

- ✓ El hecho generador
- ✓ Las exenciones.
- ✓ El sujeto pasivo.
- ✓ La responsabilidad solidaria.
- ✓ La base imponible.
- ✓ El tipo impositivo.

⁶³ *Ibíd.*, Artículo 171.

⁶⁴ Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*. España, Editorial Civitas, 2001, Pág. 33.

- ✓ Deducciones, los descuentos, reducciones y recargos.

Aspectos que serán tomados a considerar en su análisis respectivo posteriormente.

Como hacía alusión el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su último párrafo respecto a la jerarquía normativa en mención a los reglamentos, indicando, que ningún reglamento puede contradecir o bien tergiversar las normas legales, respecto a las bases de recaudación, si bien estos únicamente limitándose, a regular lo relativo a los procedimientos administrativos para la recaudación y el cobro de los mismos, «son nulas *Ipso iure* aquellas disposiciones de carácter reglamentarias que se opongan a la disposiciones legales existentes en la materia tributaria, en lo cual ningún organismo del Estado o ningún otro ente administrativo pueda emitir reglamentos que vulneren, contraigan, disminuyan, o limiten las disposiciones emanadas del Congreso de la República, respecto a los tributos y aquellos aspectos referentes a las bases de recaudación.»

Habiendo analizado el artículo referente al principio de legalidad en materia tributaria, es necesario hacer un análisis respecto a que se ha analizado desde la perspectiva de la doctrina, todo esto indica que el origen de este principio se remite al año 1215 en la Carta Magna, la cual tenía por objeto la modificación del poder tributario existente, al parlamento frente al poder que ejercía el rey como soberano absoluto, siendo este uno de los motivos fundamentales de la lucha contra el poder soberano del rey por parte de los súbditos. La forma de establecer tributos a través de parlamentos ya no por voluntad real, constituyó la base fundamental para un ordenamiento jurídico que llevaría a los estados a la actualidad, tal como se conoce en nuestros días, al establecer que el principio de legalidad, según Villegas: «Significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto como desde el punto de vista material como formal, es decir,

por medio de disposiciones de carácter formal, abstractas, impersonales y emanadas del poder público en las riquezas de los particulares.»⁶⁵

Respecto a la Corte de Constitucionalidad de Guatemala existe la jurisprudencia respecto de este principio el cual establece que: «El principio de legalidad se refiere a que el congreso de la república le corresponde con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado y a la justicia tributaria, lo cual además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y le tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente.»⁶⁶

Después de haber hecho un pequeño análisis constitucional doctrinario y jurisprudencial en base al principio de legalidad, se puede arribar afirmando que el principio de legalidad, es un principio fundamental del derecho tributario, consistente básicamente en que los tributos deben estar previamente establecidos en ley aprobados y promulgados por el Congreso de la República, siendo este como único ente facultado para esta actividad, así también el de establecer las bases de recaudación, con el objetivo de revestir la potestad tributaria del Estado de la seguridad jurídica y así evitar que se cometan abusos por parte de organismos del estado, y tanto de la misma administración pública en contra de los contribuyentes. Es este principio de legalidad, el que abarca los principios de preferencia de ley y jerarquía normativa, los cuales consisten en que las disposiciones reglamentarias, no pueden contradecir las leyes que contengan las bases de la recaudación, de los tributos si no que únicamente se limitan a regular lo relativo al cobro administrativo y así facilitar la recaudación de los tributos.

⁶⁵ Villegas, Héctor B. *óp. cit.*, Pág. 194

⁶⁶ Corte de Constitucionalidad, *Gaceta 88, expediente 2951-2006*, sentencia de fecha: 13 de mayo de 2008.

1.2.2. El principio de equidad y justicia tributaria

Según Monroy Cabra por justicia se entiende: «En un sentido, indica la observancia y la aplicación fiel de un derecho positivo. El derecho ha de salvaguardarse, ante todo, contra interferencias arbitrarias y en otro sentido, se entiende que es el objeto final del derecho.»⁶⁷

Y respecto a la equidad, Luqui indica que: «La aplicación de la justicia al caso concreto siendo además, un procedimiento de integración del derecho»⁶⁸. Haciendo una aplicación de estos principios al derecho tributario se ha establecido, que se trata de un principio esencial del sistema de gobierno de tipo republicano que todos los habitantes de un país, concurren con sus tributos a satisfacer los gastos del Estado; siendo que esta contribución debe ser igual para todos los que estén en iguales capacidades contributivas.»⁶⁹

De igual forma la Constitución Política de la República de Guatemala contiene en el artículo 239 el principio de equidad y justicia, el cual establece que: «Corresponde con exclusividad al congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria», así mismo cabe señalar que se establece en el artículo 243 que: «El sistema tributario debe ser justo y equitativo»

Cabe mencionar que la Corte de Constitucionalidad en sus fallos ha establecido que: «El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria existen tres momentos importantes: La limitación del hecho imponible que se refiere a la aptitud abstracta

⁶⁷ Monroy Cabra, Marco Gerardo. *Introducción al derecho*. Colombia, Editorial Temis, 2006, Pág. 53.

⁶⁸ *Ibíd.*, Pág. 446.

⁶⁹ Luqui, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Argentina, Editorial Depalma, 1989, Pág. 116.

para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón al grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y finalmente la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria en relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en caso concreto y alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto.»⁷⁰

Se puede indicar que el principio de justicia y equidad tributaria se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala, y que este trata un principio fundamental en el derecho tributario, en el cual el legislador tributario debe de tratar, que la carga tributaria que se impone a cada contribuyente o responsable tributario en cada caso concreto, se acomode a la capacidad contributiva de estos, de manera que este tenga las condiciones económicas para hacer frente al tributo sin que su patrimonio se va disminuido y que su aporte al Estado sea un aporte conforme al derecho.

El Estado por sí mismo no produce recursos suficientes para realizar todos los fines propuestos por lo que debe de recurrir en forma coactiva a obtener del contribuyente o del administrado, a través de los tributos ingresos suficientes que le permitan cumplir con aquellos fines, también lo es que toda actividad administrativa del Estado debe estar basada en ley como un medio adecuado para establecer y consolidar el estado de derecho.

⁷⁰ Corte de Constitucionalidad, *Gaceta No. 63 expediente 1233-2001*, sentencia de fecha 5 de febrero del 2002.

Las leyes ordinarias que desarrollan los principios constitucionales permiten regular la actuación del Estado en el cobro de los tributos actividad que se ve complementada con la aplicación de los reglamentos contenidos en las mismas leyes. Por ello la estructura de las leyes, permite que los órganos encargados de velar por el cumplimiento de las mismas, deban sujetarse a la forma como está estructurada la ley de manera que no exista vulneración en la aplicación de las mismas ni interpretaciones que sean contrarias a la ley.

La aplicación estructural fortalece las estructuras jurídicas de los estados y a la vez permite el ejercicio de los derechos del contribuyente o administrado, es precisamente ese hecho que constituye y determina la organización, poderes y deberes de las autoridades administrativas.

CAPÍTULO 2

EL TRIBUTO

Sumario: 2.1. Los tributos; 2.2. Concepto de impuesto; 2.3. El Estado y el Poder Tributario; 2.4. La competencia tributaria; 2.5. Imposición tributaria; 2.6. Los tributos y su ubicación dentro del derecho; 2.7. Determinación.

Para comprender que son los tributos, es necesario mencionar, que es el Estado y sus objetivos y a que se debe su existencia.

Antiguamente, el hombre, al vivir en sociedad, se da cuenta, de la necesidad de un líder o dirigente de los miembros de la comunidad; a medida que la misma se desarrolla y crece, sus miembros manifiestan otras necesidades, como salud, educación, defensa, seguridad, etc. Sustituye entonces al antiguo jefe por el Estado, al que reconocen como máxima autoridad dentro de su territorio, el que está llamado a proporcionar a los ciudadanos las condiciones para lograr la aspiración y medios de subsistencia dignos, a lo cual se le denomina necesidades públicas, consistiendo la razón del Estado en la satisfacción de dichas necesidades, mediante los llamados servicios públicos, que están a disposición de todos, en forma gratuita aparentemente, porque el Estado para poder pagar sus servicios, obtiene los recursos correspondientes de los pobladores de su territorio, por medio de los tributos que son los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Una de las misiones del Estado es satisfacer los requerimientos de los habitantes de la nación quienes necesitan defensa, justicia, seguridad, a la par de otras necesidades que se vinculan con el progreso y el bienestar. Desde el punto de vista económico, podemos decir que el gobierno es productor de bienes y prestador de servicios; de la manera de cómo ese ente obtiene los recursos y el destino que les da, se originó una rama de la economía, llamada Finanzas Públicas y una rama del derecho público que se llamó Derecho Financiero.

Los impuestos se nos presentan como cargas generales destinadas a obtener los ingresos del Estado para el sostenimiento de los servicios públicos colectivos que

presta, de los cuales se sirve la población en el momento que los necesite, sin que el Estado le pueda exigir un pago especial en el momento en que se recibe este servicio. Los impuestos se establecen y perciben por el poder coercitivo o impositivo del Estado.

2.1. Los tributos

El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Nota característica del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado. Esta obligatoriedad está vinculada al ejercicio del poder estatal, que tiene como límite el principio de legalidad, tema a tratar en capítulos posteriores.

El tributo es tan antiguo como la sociedad misma. Todas las sociedades han tenido una modalidad u otra de tributo. Y es que no podría ser de otra forma, ya que de lo contrario las comunidades no hubiesen contado con los recursos materiales y humanos para hacer las obras públicas.

2.1.1. Antecedentes históricos de la tributación

En las comunidades más antiguas el tributo adoptó principalmente la forma de botín de guerra. Las Tribus nómadas, luchaban permanentemente para despojarse entre sí de la poca riqueza que tenían. De alguna manera, el servicio personal, particularmente el militar, era en sí una forma de imposición.

El tributo también era perceptible, de manera embrionaria, en la parte proporcionalmente que le correspondía al jefe de la tribu en la participación del botín de guerra. Con el surgimiento de la agricultura, aparece una especie de impuesto directo, que consistía en la décima parte de las cosechas.

Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los tributos en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Sin embargo, a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también se denominaron tributos.

En la India, en el Arthashastra, o la ciencia de las riquezas, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años A. C., se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributación. Ahumada indica que este antiguo libro dice que: «Así como los frutos deben ser cosechados del árbol, cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes.»⁷¹

En el Antiguo Egipto había ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos. Además, papiros de ese período dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos, (ello fue un antecedente de la tributación extrafiscal o imposición de ordenamiento), pues como enseñan Gerloff y Neumark: «En esa época eran muy comunes los impuestos pagaderos en dinero, por lo cual cabe suponer que con esa disposición se buscaba alguna finalidad subsidiaria.»⁷²

Respecto de Atenas, son citados los famosos impuestos sobre el capital de la eisfora, por las necesidades de la guerra contra Esparta, la liturgia, para las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad; y la triarquia, para armar la flota. Los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.

Continúan indicando los autores Gerloff y Neumark que: «En Roma hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedentes de tributos modernos, por ejemplo, la vicesima hereditatum (impuesto sobre las herencias) de

⁷¹ Ahumada. *óp. cit.* Pág. 47.

⁷² Gerloff, Wilhelm y Fritz Neumark. *Tratado de finanzas*. Argentina, Editorial El Ateneo, 1990. Pág. 220.

la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, etc. También hallamos aquí antecedentes de extrafiscalidad de la tributación, como en el caso de los ultra tributa, creados por Catón el Censor, que debían contrarrestar la decadencia de las costumbres (los vestidos, las joyas y los carros cuyo valor fuera superior a 15.000 ases era valuados por Catón, en la imposición patrimonial, diez veces más caros que su valor; los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior por más de 10.000 ases eran tasados diez veces más caros que el precio de adquisición; además para tales patrimonios de lujo se aumentaba tres veces la cuota impositiva de Tributum).»⁷³

Por su parte, García Vizcaíno refiere que: «Durante el Imperio Romano, y particularmente con la lex Julia Municipales, surgieron localidades denominadas fora y conciliabula, las cuales constituían ciudades independientes, que tenía la facultad de ordenar su administración interior, y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó, como correlato, la obligación de contribuir a las cargas impuestas (munera); por ello se denominó municipios, a los habitantes de tales ciudades, y municipio a esas ciudades o villas. Entre los cargos municipales romanos, podemos mencionar al curator, que velaba por los intereses fiscales, y al defensor civitatis, que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el ordo decurionum, respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales.»⁷⁴

Cabe agregar que, a los reyes, en algunas épocas, se les permitía cobrar impuestos sobre la tierra conforme a la extensión de ésta, o impuestos personales debidos por los habitantes desde la edad de 15 años, o impuestos sobre los consumos y su introducción, las palabras tributo e impuesto implicaban un signo de servidumbre o vasallaje que se pagaba a cambio de protección; en las primeras

⁷³ *Ibíd.* Pág. 221.

⁷⁴ García Vizcaíno, Catalina. *Los tributos frente al federalismo*. Argentina, Editorial Depalma, 1980. Pág. 227.

épocas medievales, los hombres libres prestaban servicios personales en las armas. El estimo y el catastro en la república florentina, eran formas embrionarias de impuestos sobre la renta, y después sobre los capitales.

Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados; algunas veces se les pagaba para gozar de cierta autonomía, por ejemplo, los judíos en tiempo de Cristo. Los bárbaros, en los últimos años del Imperio Romano, cobraron tributos de los ciudadanos, que eran pagados, primero para apaciguarlos, y luego, en virtud de la conquista. Los hunos, tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos conquistados.

Como antecedente histórico de los tributos en Guatemala, nos remontamos al periodo posclásico, de los mayas, las grandes masas de agricultores de maíz no solamente tenían que sostenerse a si mismos, sino también su supremo gobernante, a los jefes locales y al clero. Esas masas construyeron los grandes centros ceremoniales y las carreteras elevadas de piedra que conectan las ciudades más importantes.

Adicionalmente, la clase baja de la sociedad maya tributaba, daba presentes a los Príncipes locales y ofrecía sacrificios en especie a los dioses a través, de los sacerdotes. El tributo y los sacrificios consistían en toda clase de verduras, tela tejida, aves domesticadas, sal, pescado seco. También se tributó con cacao, incienso, miel y cera, collares de jade y coral, así como con conchas. Otra forma de tributación consistió en el trabajo de los esclavos, esa mano de obra era utilizada tanto en la construcción de las obras, como en el cultivo de las tierras de la nobleza.

En la época colonial, la historia del tributo en Centro América se inició con la explotación y esclavización indiscriminada de los indígenas por parte de los conquistadores, mediante el sistema conocido como la encomienda. La corona española no se ocupó de coparticipar en los excedentes agrícolas generados por

las poblaciones indígenas en la medida que contó con el quinto real, un impuesto consistente en la quinta parte de la producción mineral.

Durante la época de la independencia la situación hacendaría de Centro América era deplorable, y el nuevo gobierno, no solo no había podido aumentar los ingresos fiscales, sino que, complicando la situación se había visto obligado a eliminar algunos impuestos, tal era el caso del estanco, principalmente porque había sido causa de muchos descontentos en el período colonial e incluso fueron esgrimidos como argumentos a favor de la independencia.

Durante la época de la República de Centro América, los impuestos coloniales habían sido suprimidos y habían sido creados nuevos, como el papel sellado, correos, la alcabala marítima y un impuesto que gravaba el valor neto de todas las rentas eclesiásticas. Sin embargo, ninguno de estos llegó a ser importante, a excepción de la alcabala marítima.

2.1.2. Clasificación de los tributos

Como se indicó anteriormente, el tributo es el pago que los particulares hacen al Estado en efectivo o de alguna manera por los beneficios que les otorga, siendo el Estado el sujeto activo de la obligación tributaria y los particulares el sujeto pasivo de la misma. Es decir, como lo indica García Vizcaíno: «El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley.»⁷⁵

El tributo se clasifica en:

- a) Impuestos
- b) Arbitrios.
- c) Contribuciones por mejoras, o tasas.

⁷⁵ García Vizcaíno. *óp. cit.* Pág. 41.

En virtud que la presente tesis, trata de las discrepancias entre la Ley del Impuesto de Solidaridad y la Constitución Política de la República de Guatemala, es menester estudiar en especial los impuestos.

2.2. Concepto de impuesto

El término impuesto se deriva de la raíz latina, impositus, que expresa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral.

Los conceptos que se han dado sobre los impuestos son múltiples como tantos son los autores que han tratado este tema, en el derecho financiero, sin embargo, el tratadista Manuel Matus Benavente, lo define: «Es la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.»⁷⁶

Este concepto corresponde al impuesto como simple instrumento del Estado para agenciarse fondos como compensación de los egresos que el Estado tiene que soportar para la prestación de los servicios de caracteres generales.

2.2.1. Características de los impuestos

Es una cuota fijada por la ley, que grava por lo general la renta privada. Es una cuota que resulta de la cantidad de renta, cuya forma impositiva, absorbe de ella efectivamente.

⁷⁶ Matus Benavente, Manuel. *Finanzas públicas*. Chile, Editorial Editorial Jurídica, 1964. Pág. 132.

El poder coercitivo del Estado que se utiliza para la imposición; lo que quiere decir que, el Estado hace uso del poder público para hacer de los impuestos cargas obligatorias fijadas unilateralmente para el poder público. Ausencia de contraprestación de un servicio en el momento del pago del impuesto.

Financiamiento de los egresos del Estado, como finalidad especial, puesto que se utiliza su producto para compensar los egresos destinados a alcanzar finalidades económico-nacionales o sociales.

El tratadista Guilianni Fonrouge da un concepto de los impuestos en el cual resume como cierto los caracteres distintivos de los impuestos. «Son impuestos –dice- las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.»⁷⁷

Del anterior concepto, surgen los siguientes caracteres:

- a) Es obligación de dar dinero o cosas.
- b) Emanada del poder de imperio estatal.
- c) Establecida por la ley;
- d) Aplicable a personas individuales o jurídicas; y
- e) Se encuentran en las más variadas situaciones previsibles, como determinar capacidad económica; realización de ciertos actos, etc.

Dar una definición de impuesto es muy difícil sin tomar en cuenta el pensamiento de los diversos tratadistas que estudian las ciencias de las finanzas. Por lo cual se mencionan algunos de ellos citados:

Definición de Manuel Morselli, citado por Flores Zavala: «El impuesto es una deducción obligatoria de riquezas privadas, querida por el Estado y por las

⁷⁷ Guilianni Fonrouge, Carlos. *óp. cit.* Pág. 250.

entidades menores para ser destinadas a la consecución de los fines generales de la vida pública.»⁷⁸

Definición de Viti de Marco, citado por Rodríguez Vásquez: «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.»⁷⁹

Rodríguez Vásquez cita a Ehberg, quién define los impuestos como: «Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.»⁸⁰

Definición de Niti, citada por Matus Benavente: «El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. El carácter es coactivo y sus productos se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.»⁸¹

El mismo Matus Benavente cita a la definición de Luigi Cossa, quién indica que: «El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidades que no cubre las rentas patrimoniales.»⁸²

De las definiciones anteriores se encuentran factores comunes tales como, que el estado actúa a través de su poder coercitivo y son aportaciones de los

⁷⁸ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de las finanzas públicas mexicanas: Los impuestos*. México, Editorial Porrúa, 2001, 33ra. edición. Pág. 49.

⁷⁹ Rodríguez Vásquez, Jorge Alejandro. *Los tributos en general y sus diferencias*. Guatemala, Editorial Mayté, 1972. Pág. 21.

⁸⁰ *Ibid.* Pág. 20.

⁸¹ Matus Benavente, Manuel. *óp. cit.* Pág. 132

⁸² *Ibid.*

particulares, producto de sus ganancias. Pero no siempre se ha considerado desde ese punto de vista, por lo que analizaremos algunas teorías al respecto.

2.2.2. Los impuestos y sus teorías

En este sentido se pueden mencionar tres teorías: la teoría de la equivalencia, la teoría del seguro y la teoría del capital nacional, las que se describen a continuación:

- a) Teoría de la equivalencia: Esta teoría sostiene que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Rodríguez Vásquez indica que Puffendor sostenía que: «El impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una captación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación para la cuantía de las rentas, para proteger al patrimonio.»⁸³
- b) Teoría del seguro: Asegura esta teoría que el impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. El mismo Rodríguez cita a Girardín quién dice: «El impuesto es la prima del seguro pagada por aquellos que poseen bienes, para asegurarse contra todos los riesgos, de no ser perturbados en su posesión o en su disfrute.»⁸⁴
- c) Teoría del capital nacional: Esta teoría dice que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional. En tal sentido García Vizcaíno indica: «Que el impuesto es la parte de poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano

⁸³ Rodríguez Vásquez. *óp. cit.* Pág. 22.

⁸⁴ *Ibid.* Pág. 22.

debe a la comunidad en cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas en provecho de las generaciones futuras.»⁸⁵

De lo anterior podemos concluir que el impuesto es la prestación en dinero que el Estado exige a través de su poder coercitivo, a los particulares, quienes están obligados por ley a entregar, para que el Estado preste los servicios correspondientes.

2.2.3. Clasificación de los impuestos

Los impuestos se pueden clasificar en:

- a) Ordinarios y extraordinarios.
 - b) Directos e indirectos.
 - c) Reales o personales.
-
- a) Ordinarios y extraordinarios

Esta distinción se refiere a la periodicidad o perdurabilidad de los impuestos dentro del sistema tributario. Los que se reproducen todos los años con periodicidad regular, o que rigen hasta su derogación con la característica de habérselos establecidos con miras a su permanencia, son ordinarios. En cambio, los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos, son extraordinarios. Antiguamente, esta clasificación era efectuada según que su recaudación cubriera necesidades habituales de la colectividad o emergencias sociales, como guerras, catástrofes, entre otras.

⁸⁵ García Vizcaíno. Derecho... *óp. cit.* Pág. 5.

Algunos autores estiman que debe reservarse la denominación de ordinarios a todos los impuestos que, en una u otra forma, gravan la renta de las economías; y extraordinarios aquellos que afectan el capital privado. Como norma general todos los impuestos que contemplan las legislaciones tienen el carácter de ordinarios, ya que los impuestos gravan únicamente la renta y no el capital, salvo excepciones muy calificadas. El único impuesto de aplicación general cuya naturaleza podría corresponder al concepto de impuesto extraordinario es el que grava a las asignaciones por causa de muerte o a las donaciones entre vivos, y aunque en este caso, solamente el tanto por ciento de la fortuna consumida por los impuestos no es susceptible de ser pagado por la renta de los capitales que se traspasan de una economía a otra. En cuanto a los impuestos temporales, si ellos económicamente gravan la renta de las economías serían ordinarios, aunque las legislaciones les pueden dar la denominación de extraordinarios.

b) Directos e indirectos

Los impuestos se dividen tradicionalmente en directos e indirectos. Los autores antiguos basaban la distinción, en la posibilidad de traslación del gravamen considerando directo al soportado por el contribuyente de impuesto; indirecto al que se trasladaba a otra persona. Otra teoría radica la clasificación en el sistema de determinación y cobro adoptado por la legislación de cada país, considerando indirecto al impuesto que afecta cosas o situaciones accidentales. Una tercera concepción atribuye el carácter de directo o indirecto según que los impuestos afecten manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva. Esta clasificación ha perdido eficacia por la evolución de los conceptos económicos. En algunos países la división de impuestos directos e indirectos tiene gran importancia debido a disposiciones constitucionales.

Los impuestos directos se aplican de forma directa sobre el patrimonio, afectando principalmente los ingresos o pertenencias como la propiedad de autos o casas. El impuesto directo más importante es el impuesto sobre la renta (ISR).

Los impuestos indirectos afectan a personas distintas del contribuyente. En otros términos, el contribuyente que enajena bienes o presta servicios, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Dentro de éstos se encuentran el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto sobre gasolinas, alcoholes y tabacos). Estos últimos suelen llamarse impuestos internos en algunos países.

c) Impuestos reales o personales

Se ha tomado en consideración la forma en que el Estado considera la renta o riqueza de los individuos. En los impuestos reales, el Estado sólo constata la renta de los individuos por sus riquezas, sin tomar en cuenta situaciones individuales de los contribuyentes. En el impuesto personal, el Estado considera tan solo la renta o riqueza de que se disponga, también la situación especial de cada contribuyente en relación con ciertos factores que pueden modificar su verdadera capacidad económica para concurrir a las cargas del Estado.

Si se estudia en la situación de cada contribuyente, puede suceder que rentas de una misma cuantía puedan representar una capacidad contributiva muy diferente según sea el caso de cada individuo. La capacidad contributiva varía muy diferente según sea el caso de cada individuo. La capacidad contributiva varía también en cuanto a los gastos en que debe incurrir para procurarse la renta o sea que aunque la renta percibida o devengada, numéricamente igual, resulta en el hecho diferente como factor de capacidad contributiva según la situación de los contribuyentes. Cuando el Estado considera factores individuales que son elementos de juicio, la renta total y los gastos o cargas que pesan sobre un contribuyente se está en presencia del impuesto personal llamado en algunos países Impuesto global complementario. Cuando el Estado constara únicamente rentas o riquezas, se está en presencia de los impuestos reales.

2.2.4. Finalidad de los impuestos

El Estado persigue sus objetivos en forma mediata, pues primero debe procurarse recursos y en segundo término, los ha de destinar para alcanzar aquellos. Mediante la tributación extrafiscal, el Estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata, ya que puede gravar fuertemente actividades que pretende desalentar, o eximir de gravámenes a las que considera oportuno alentar. Este último tipo de tributación, en materia económico-financiera, se origina con el proteccionismo, por ejemplo, por derechos aduaneros, altos con relación a mercaderías producidas en el país, y evoluciona hasta transformarse en un poderoso elemento de política económica y social en manos del Estado. Si por este tipo de tributación se debilitaría la posición patrimonial o reduciría de los individuos, ello enervaría a los capitales necesarios para la producción y desalentaría las inversiones, entre otras, disminuyendo la capacidad contributiva de los afectados, por consiguiente, cercenaría la posibilidad del Estado de recaudar tributos financieros. De ahí la necesidad de prudencia de los gobernantes en la fijación de tributos. Los estados recaudan impuestos para:

- a) Mantener las operaciones del mismo gobierno.
- b) Influenciar el rendimiento macroeconómico de la economía (la estrategia gubernamental para hacer esto es conocida como su política fiscal).
- c) Para llevar a cabo funciones del gobierno, tales como la defensa nacional, y proveer servicios públicos.
- d) Para redistribuir los recursos entre los individuos de diversas clases dentro de la población. Históricamente, la nobleza era mantenida por impuestos sobre los pobres. En sistemas de seguridad social modernos se intenta utilizar los impuestos en sentido inverso, manteniendo a las clases bajas con el exceso de las clases altas.
- e) Para modificar patrones de consumo o empleo dentro de la economía nacional, haciendo ciertos tipos de transacciones más o menos atractivas.

2.3. El Estado y el Poder Tributario

Poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del estado, de exigir contribuciones con respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Este concepto tan genéricamente consignado, ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder fiscal, poder de imposición.

Quienes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que indudablemente es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes, pues en verdad tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen, diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajudiciales.

García Vizcaíno establece que: «El poder tributario o potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal. Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regulan las sanciones respectivas.»⁸⁶

El ejercicio del poder tributario se agota al dictar la norma tributaria, sin perjuicio de la subsistencia del poder tributario para ser ejercido al crear, modificar o extinguir tributos, exenciones y beneficios tributarios, o editar disposiciones tributarias penales, u ordenar por leyes el cumplimiento de deberes formales, o conferir legalmente facultades a organismos recaudadores a fin de que estatuyan ese tipo de deberes. Es decir, el Estado, al actuar como sujeto activo de la

⁸⁶ *Ibíd.* Pág. 225.

obligación tributaria, no lo hace ejerciendo el poder tributario, si no como un acreedor al cual le son aplicadas las normas respectivas.

2.3.1. Elementos del Poder Tributario

Los elementos esenciales del poder tributario son los siguientes:

Abstracto: Algunos autores consideran que para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración, pero en realidad lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al estado y que se otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder.

Permanente: El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el estado mismo; en tanto subsista indefectiblemente habrá poder de gravar.

Irrenunciable: El estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir, es como el oxígeno para los seres vivientes.

Indelegable: En realidad este aspecto está íntimamente ligado con el anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferir a un tercero de manera transitoria.

2.3.2. La autoridad tributaria

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución, la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los

cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él. Según Delgadillo: «Esta fuerza del Estado ha sido denominada de diferentes maneras: Aristóteles hablaba de autarquía, que era sinónimo de autosuficiencia, es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse a sí mismo y realizar sus fines sin ayuda o cooperación extraña.»⁸⁷

A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos, para la consecución de los fines preestablecidos.

Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

Dentro de este orden de ideas no encontramos que el poder del Estado como organización jurídica política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde otorga la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido.

La potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado, debido a su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, es decir el Organismo Legislativo, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

⁸⁷ Delgadillo, Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*. México, Editorial PAC, 1986. Pág. 3.

Cuando se habla de la potestad tributaria se refiere a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan con sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia tributaria.

Por tanto, cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando se refiere a la competencia tributaria hacemos alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado. Potestad es poder que emana de la soberanía del Estado; competencia es facultad que deriva de la ley.

Es decir que la potestad tributaria, precisa las siguientes características:

- a) Es inherente o connatural al Estado.
- b) Emanada de la norma suprema.
- c) Es ejercida por el Poder Legislativo.
- d) Facultad para imponer contribuciones mediante ley.

En Guatemala la potestad legislativa del Estado se ve reflejada en la carta magna, artículo 239: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”

2.4. La competencia tributaria

Al desarrollar este tema, es necesario dejar claro, que, al establecer la competencia tributaria, no se está dejando a un lado el poder tributario del estado,

el cual se agota con la creación de la ley, es decir que existe un sometimiento a la norma tanto de parte del Estado en su calidad de sujeto activo como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por lo anterior, resulta que la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

Como indica Delgadillo: «La ley establece la imposición...pero la aplicación concreta de ese poder pide una actividad distinta de la legislativa, y es la del poder administrador, que también tiene cierta facultad para determinar unilateralmente la obligación, y luego ejecutarla, es decir, para requerir el cumplimiento de ella por los medios administrativos o judiciales, aplicar sanciones (recargos, intereses, multas) y de ejecutar medidas de policía fiscal (que las leyes llaman fiscalización). De modo que el poder fiscal no es lo mismo que el poder de imposición, aunque se les considere sinónimos.»⁸⁸ Por lo tanto, es necesario reiterar que cuando se habla de potestad tributaria, se refiere a la soberanía del Estado, a diferencia de la competencia tributaria, que es la facultad que la ley otorga a ciertos órganos del Estado, para que la hagan cumplir.

Corresponde la competencia tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria, órgano descentralizado del gobierno cuya función principal es recaudar los ingresos que el Estado requiere para el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales, y a las municipalidades, con el objeto de recaudar sus propios ingresos.

2.5. Imposición tributaria

En el derecho, entendido como ciencia jurídica, se ha desarrollado la teoría general de las obligaciones, dentro de la cual se estudia la obligación como una institución jurídica que encuentra aplicación en todas las ramas del Derecho. En

⁸⁸ *Ibíd.* Pág. 3.

ella se define a la obligación o relación obligacional como el vínculo jurídico establecido entre dos personas, por el cual una de ellas puede exigir de la otra la entrega de una cosa o el cumplimiento de un servicio o una abstención.

En toda obligación existen dos sujetos: el sujeto activo o acreedor que tiene un crédito frente al sujeto pasivo o deudor, que es quien debe cumplir la prestación. Para la doctrina jurídica, la prestación es el objeto de la obligación. Entonces, ésta no es una cosa o un bien, sino un servicio, una acción o una abstención que el deudor debe realizar en provecho del acreedor. En consecuencia, siempre consistirá en un comportamiento humano.

La sociedad organizada, arrastra consigo el imperativo de que los gobernantes crean obligaciones tributarias con la finalidad de sostenerse y alcanzar los fines perseguidos de beneficio común temporal.

La creación de las obligaciones tributarias se hace a través de normas de carácter imperativo esperando obtener de los pobladores el cumplimiento de sus obligaciones, sean permanentes o temporales sin reconocer calidades o cualidades para su cumplimiento, salvo aquellos entes a quienes se exime por un acto realizado.

La sociedad organizada tiende a desplegar actividades económicas, las cuales se denominan actividades financieras del Estado, aspirando obtener y procurar los bienes con que satisfacer las necesidades públicas. La actividad financiera del Estado evoluciona relacionando tres elementos:

- a) El sujeto activo, constituido por el Estado, quien es el que crea la norma impositiva;
- b) El sujeto pasivo, configurado por el contribuyente contra quien se dirige la norma impositiva y la obligación que de ella emana.

- c) La obligación, esencia de la relación jurídica creada para los otros elementos mencionados; es decir, el impuesto a pagar por cada individuo.

La obligación jurídico-tributaria nace con una norma jurídica, la que no obliga a nadie, mientras no se dé el hecho o situación prevista en ella, una vez dado el supuesto que establece la norma, esto crea un nexo que los liga. Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece en el artículo 3: «Son contribuyentes del impuesto las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.» Por lo tanto, mientras no se realice el supuesto establecido en la norma, las consecuencias de su aplicación, no le pueden ser imputadas, es decir no habrá una relación jurídico-tributaria.

Sin, embargo de realizarse el supuesto jurídico, inmediatamente se crea un vínculo que genera derecho y obligaciones, y con ello se establece que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Este concepto permite establecer la diferencia que existe con la obligación tributaria. 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. Como se ha visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer o tolerar. Estos elementos, forman parte de la obligación tributaria, a saber:

Dar. Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto

pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

Hacer. Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales, etcétera.

No hacer. El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalen las leyes.

Tolerar. Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad.” Por ejemplo, tolerar una auditoría fiscal.

La obligación tributaria es entonces la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

2.5.1. Definición de obligación tributaria

La obligación tributaria es el vínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente es la ley y constituye el nexo entre el Estado, el acreedor tributario y el responsable o contribuyente, el deudor tributario; que se manifiesta en una obligación de dar, pagar los tributos, o en obligaciones adicionales de hacer, presentar balances y declaraciones juradas, o de tolerar, como soportar las revisiones fiscales. La característica principal de la obligación tributaria es su naturaleza personal, es decir, que existe un nexo jurídico entre un sujeto activo, llamado Estado o cualquier institución con potestad tributaria delegada, como a las Municipalidades, la SAT, y un sujeto pasivo, que puede ser una persona natural o una persona

jurídica, que tenga patrimonio, realice actividades económicas o haga uso de un derecho que genere obligación tributaria, tal como lo preceptúa el artículo 14 del Código Tributario, «La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y lo sujetos pasivos de ella...»

La obligación tributaria crea un vínculo entre dos personas por cuya virtud, el deudor es compelido a efectuar una prestación en favor del acreedor, sea dando, haciendo u omitiendo. Es la parte fundamental de la obligación jurídico-tributaria y a la vez el fin último al cual tiende la institución del tributo.

En otras palabras, la obligación tributaria es un vínculo jurídico, es decir la obligatio es juris vinculum, o sea una relación jurídica, por la cual estamos obligados coercitivamente o sea necesariamente obligado a pagar a alguien una cosa de acuerdo con los principios de nuestra legislación, de nuestras instituciones y según la civilidad.

2.5 2. Principio de la obligación

Por fuente se entiende, como el principio de una cosa. En Derecho se aplica el término en varios sentidos, siendo el más usado el que se refiere a la forma de creación de la norma jurídica, la ley, la doctrina, la costumbre, entre otras. Precisamente, en lo que respecta a este punto, la fuente única de las obligaciones tributarias es la ley. En el Derecho Privado las fuentes de las obligaciones son la ley y el contrato, pero en el Derecho Tributario sólo es la ley, porque la voluntad de los individuos expresada en un contrato no puede crear el tributo.

La obligación tributaria tiene una fuente inmediata y otra mediata. La fuente inmediata, en sentido específico, lo constituyen los presupuestos de hecho, es decir el hecho generador, cuya realización dan origen al nacimiento de la obligación tributaria.

En cambio, la fuente mediata, en sentido genérico- es la ley o los dispositivos legales que tengan el carácter de ley.

2.5 3. Tipos de obligación tributaria

Al hablar de tipología de la obligación tributaria, se está refiriendo a su contenido, es decir a las clases o tipos de obligaciones tributarias. En el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco existen dos tipos de obligaciones tributarias: la sustancial y la formal.

La obligación tributaria sustancial, denominada también principal, que es además una obligación de dar, consiste en pagar los tributos. Esta obligación está referida específicamente al pago de impuestos dentro de los plazos que establece la ley.

En cambio, la obligación tributaria formal, denominada también accesorio, consiste en obligaciones de hacer (que obligan la presentación de las declaraciones juradas), no hacer (que prohíben la realización de ciertos actos) y tolerar (que obligan a soportar revisiones, controles de parte de la Administración Tributaria).

2.5.4. Relación jurídica o elementos

La obligación tributaria, conocida también en la doctrina cómo relación jurídica tributaria, según Flores Polo tiene los siguientes elementos sustanciales:

- a) Sujeto activo, titular de la pretensión o acreedor tributario, y que siempre es el Estado o un ente público investido de potestad tributaria delegada;
- b) Sujeto pasivo o responsable o contribuyente, o deudor tributario, o destinatario legal del tributo, que es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria;
- c) Objeto, es decir: la prestación pecuniaria o en especie, o sea el tributo;

- d) El presupuesto de hecho (hecho imponible) cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, y que generalmente es un hecho u omisión de contenido económico.

Es del mismo criterio Jarach, quien dice: «Los elementos de la relación jurídico tributaria son los siguientes: el sujeto activo titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras, el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de contribuyente y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del título por causa originaria (solidaridad, sustitución) o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir el presupuesto de hecho, al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.»⁸⁹

a) El sujeto activo

Se ha descrito como el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma, ya en papel de Fisco, en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. En consecuencia, el sujeto activo de la imposición, conocido también como acreedor tributario, es el Estado o la entidad pública a quien se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. En otros términos, es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

Pero no sólo la Administración Tributaria del Estado puede ser sujeto activo; también las Municipalidades, y en general cualquier ente público distinto del Estado que tenga poder para imponer tributo, previa autorización de la ley. Ello constituye una delegación de la soberanía tributaria, que es privativa del Estado, pero como la condición del sujeto activo de la obligación viene determinada por la ley propia de cada tributo, es el ente delegado y no el Estado el sujeto activo de la

⁸⁹ Jarach, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Estados Unidos de América, Ed. Liceo Profesional Cima, Universidad de Indiana, 2010. Pág. 73.

obligación tributaria. En conclusión, el Estado es el sujeto activo o acreedor tributario.

b) El sujeto pasivo

Una definición muy simple del sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona a quien la ley obliga al pago del gravamen, llamado contribuyente. Según esta definición no interesa a los fines de esta obligación, que tal sujeto sea en definitiva el que pague o no el tributo, según se opere o no, la traslación del mismo. En consecuencia, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el deudor tributario; obligado al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

En otros términos, es la persona que por estar sometida al poder tributario resulta obligada por la Ley a satisfacer el tributo, a la que comúnmente se denomina contribuyente.

Asimismo, el Código Tributario guatemalteco, define al contribuyente de la siguiente manera: «Artículo 21. Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.»

El sujeto pasivo, se divide a su vez en sujeto pasivo de derecho y sujeto pasivo de hecho.

- a) Sujeto pasivo de derecho (contribuyente): Es el obligado directo al pago del tributo por mandato de la ley. Es decir, tiene una obligación principalísima: el pago del tributo. Junto con esta obligación esencial, traducida en una consecuencia de tipo económico, que significa desprenderse de parte de su riqueza personal para entregársela al Estado, aportando, de esta manera,

al presupuesto fiscal, el contribuyente o sujeto pasivo de derecho tiene que cumplir adicionalmente, otras obligaciones secundarias accesorias y formales, clasificadas como: obligaciones de hacer; obligaciones de no hacer; y obligaciones de tolerar.

- b) Sujeto pasivo de hecho (responsable): El responsable o sujeto pasivo de hecho, no es el directamente obligado, pero debe cumplir la obligación tributaria porque así lo manda la ley. En otras palabras, el responsable del tributo o sujeto pasivo de hecho es la persona, natural o jurídica, que está obligada a responsabilizarse por el pago del tributo, porque así lo prescribe la ley.

Un ejemplo de ello son los agentes retenedores, regulados en el decreto 20 2006 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria, emitido por el Congreso de la Republica.

2.5.5. La finalidad de la obligación jurídico-tributaria

La mayoría de los tratadistas coinciden en señalar que el objeto de la obligación jurídica tributaria es la prestación a que está obligado el sujeto pasivo, en favor del sujeto activo; es decir la prestación consistente en el pago de una determinada cantidad de dinero por concepto de tributo.

De otro lado, el tributo, al margen de las diferencias doctrinarias sobre determinadas características, es la prestación generalmente en dinero que el Estado, para el cumplimiento de sus fines y en virtud de su poder de imperio, exige de todos aquellos que se encuentran sometidos a su soberanía. De lo señalado en los dos párrafos precedentes podemos concluir que el objeto de la obligación tributaria es el tributo, entendido como una prestación pecuniaria y no como una simple suma de dinero.

2.5.6. Características de la obligación tributaria

Es necesario determinar las características esenciales de la obligación tributaria, entre las que figuran las siguientes:

- a) Es una obligación ex lege, es decir que la obligación tributaria nace, y se crea por fuerza de la ley,
- b) El sujeto pasivo de esta obligación será necesariamente el Estado, quien, a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

En relación con su objeto, es menester mencionar que la prestación en dinero 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 entrega de recursos, su existencia es para ese efecto.

Sin embargo, es preciso mencionar que el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, toda vez que aquella concepción tradicional del ejercicio de la potestad tributaria con fines recaudatorios se ha superado en la actualidad, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior y otros de carácter interno. La vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible: toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible.

2.5.7. Origen de la obligación tributaria

Para el tratadista Rossy, establece las siguientes teorías: «Teoría del Nacimiento de la obligación tributaria con la promulgación de la ley. Establece que la

obligación tributaria nace en el mismo instante en que queda promulgada la ley, y ese es el momento que comienzas su obligatoriedad.

Teoría del nacimiento de la obligación tributaria con la realización del hecho generador, incluido en la ley. Sostiene que sólo cuando se produce el hecho imponible incluido en la ley, nace la obligación, porque ése es el momento en que se conoce al sujeto pasivo obligado a su pago. Teoría del nacimiento por conjunción del hecho imponible con la causa de la obligación tributaria.

Manifiesta que el débito del impuesto surge con la verificación del hecho imponible con el recurso de otro elemento esencial, que es en definitiva la causa remota de la obligación tributaria, consistiendo en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que se derivan de su pertenencia al conglomerado social y de las cuales, su índice de capacidad contributiva es la base para determinar el monto del impuesto, apoyada esta teoría por los juristas italianos.»⁹⁰ En el Derecho las obligaciones nacen por tres vertientes fundamentales:

- a) La ley, por sí misma, sin condicionarse con algún hecho jurídico (obligaciones meramente legales),
- b) La ley por sí misma, pero condicionado a un hecho jurídico (obligación ex lege); y,
- c) La voluntad de las partes (obligaciones voluntarias).

En tal sentido, la obligación tributaria «surge al realizar el presupuesto de hecho generador previsto en la ley...» (Artículo 14 del Código Tributario). Es una obligación ex lege porque su nacimiento está condicionado a la realización o no de un hecho jurídico con trascendencia tributaria.

⁹⁰ Rossy, Hipólito. *Instituciones de derecho financiero*. España, Ed. Bosch, 1980. Pág. 224.

De conformidad con el principio *nullum tributum sine lege* (principio de legalidad), la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto, o sea el negocio jurídico, el hecho económico configurado en la ley; no puede haber obligación tributaria si no tiene respaldo en una ley previa, anterior y expresa, que señale al hecho generador. La obligación jurídica tributaria es una obligación que nace de la ley. Este principio fundamental se deduce del principio de legalidad, pero la obligación que nace de la ley necesita algún otro puente para que exista la obligación en caso concreto.

La ley no hace sino establecer cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones: por lo tanto, existe necesariamente en toda obligación legal una definición por parte de la ley, de cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, es decir las situaciones de hecho en virtud de los cuales, cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de dar el tributo. Todas estas condiciones, supuestos, presupuestos, circunstancias, en una palabra, hechos: son justamente un hecho jurídico de carácter tributario.

En consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, opera en el momento en que se verifica el hecho generador, denominado también hecho jurídico tributario, término adoptado en la actualidad por gran parte de los tratadistas, aun cuando ha recibido críticas, sobre todo de autores europeos. La verificación del hecho imponible es la base que da nacimiento a la obligación, criterio no sólo aplicable a los sistemas donde prevalece la declaración espontánea, sino también en los sistemas del llamado acto de imposición, fundamento jurídico de la obligación de impuesto. La imposición debe tener una causa que la justifique y que fundamente el elemento de voluntariedad de la ley, que se concreta para darle nacimiento, por medio de los órganos pertinentes.

En los estados democráticos los impuestos se establecen mediante el consenso de los ciudadanos, expresado por medio de sus representantes en el Parlamento,

el cual tiene en cuenta los motivos que justifican la imposición, la cual está determinada por la exigencia (causa) de satisfacer necesidades públicas.

El fundamento jurídico del impuesto en el Estado moderno de derecho radica en la ley. Todo derecho u obligación de impuesto sólo nace conforme a la ley. No debe confundirse el nacimiento de la obligación, que se produce al verificarse el presupuesto o hecho previsto por la ley para que el particular resulte ser sujeto pasivo de una obligación personal y concreta para pagar el impuesto, con el perfeccionamiento de la obligación. Esto ocurre cuando se fija el monto del adeudo del contribuyente por medio del procedimiento establecido al respecto por la ley.

Hay quienes sostienen que la obligación de impuesto no nace solamente al producirse el hecho imponible, sino que se requiere otro elemento esencial: la causa. Para los autores que sostienen tal opinión, la causa de la obligación tributaria consiste en la participación del contribuyente en las ventajas de índole general y/o particular que el contribuyente obtiene como integrante del grupo social.

2.6. Los tributos y su ubicación dentro del derecho

Como indica Posadas: «El Estado, cuando establece un impuesto, actúa ejercitando sobre los súbditos la potestad financiera, la cual se manifiesta de una manera decididamente unilateral; ordenando, compeliendo y permitiendo.»⁹¹

La obligación de impuesto presenta todos los caracteres jurídicos de una obligación de derecho privado, en cuanto hay un acreedor del tributo el Estado, un deudor de la prestación pecuniaria, el particular obligado al pago, y un objeto, la suma de dinero adeudada por impuesto, pero es de derecho público, en virtud de

⁹¹ Posadas Belgrano, G.A. *Derecho tributario: Un estudio sobre las relaciones jurídicas de impuesto*. México, Ed. Medina, 1959. Pág. 156.

que la obligación no nace de la voluntad de las partes, sino impuesta por la ley. En consecuencia, la obligación del impuesto queda sujeta a las normas del derecho público, que es el que formula el fundamento jurídico de dicha obligación. La imposición debe tener una causa que la justifique y que fundamente el elemento de voluntariedad de la ley, que se concreta para darle nacimiento, por medio de los órganos pertinentes.

2.7. Determinación

En la lengua castellana, determinar significa, fijar los términos de una cosa. En Derecho Tributario, determinar la obligación tributaria es fijar sus términos, sus alcances, su monto, en un caso concreto; y luego de haberse verificado si se han cumplido todos y cada uno de los presupuestos que manda la ley.

La determinación de la obligación tributaria es la consecuencia inmediata de su nacimiento, y obedece a la actuación de la Administración Tributaria o del propio contribuyente, según lo que ordene la ley. Nacida la obligación por haberse producido el hecho imponible; sólo hay una enunciación abstracta de una obligación tributaria, una enunciación de sus presupuestos básicos y de los criterios para su cuantificación.

2.7.1. Clasificación

Existen tres tipos de determinación de la obligación tributaria, a saber:

- a) La que lleva a cabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal.
- b) La que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo. En este caso, se está ante una determinación de oficio.
- c) Determinación efectuada por la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, conocida también como procedimiento mixto.

d) Determinación llevada a cabo por el sujeto pasivo.

En este caso, el sujeto pasivo reconoce la existencia de hechos generadores que dan lugar a obligaciones fiscales a su cargo, las cuales determina y liquida aplicando a los hechos imponibles los parámetros o bases imponibles previstos en la ley, con los cuales obtendrá el monto de la obligación a su cargo. La determinación de la obligación por el sujeto pasivo esta prevista en el Artículo 105 del Código Tributario, en el cual se establece que: «La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables en su caso, en las condiciones que establezca la ley.»

2.7.2. Determinación del tributo

Determinación efectuada por la administración, con colaboración del sujeto pasivo. Este procedimiento se presenta cuando el contribuyente omitió parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones fiscales. Por esta razón, se habla de un procedimiento mixto, porque si bien la autoridad lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria, ello se actualiza con la intervención de los sujetos pasivos principales o bien de terceros. Esta determinación se encuentra regulada en el artículo 107 del Código Tributario: «Determinación de oficio. En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.»

En el mismo artículo se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria lleve a cabo la determinación, caso en el cual el sujeto pasivo tiene la obligación de proporcionar las declaraciones omitidas o la información necesaria para la determinación de la obligación a su cargo, dentro de un plazo de diez días hábiles, sin transcurrido este plazo, no cumple entonces se procede a la determinación de oficio.

2.7.3. Extinción del tributo

Según la Real Academia Española extinción: «Es acción y efecto de extinguir.»⁹²

Por extinguir se entiende: hacer que cesen o se acaben del todo ciertas cosas que desaparecen gradualmente; como un sonido, un afecto, una vida. Conforme al Código Tributario (artículo 35), la obligación tributaria se extingue, por los siguientes medios:

Pago;

Compensación;

Confusión;

Condonación o remisión;

La prescripción.

Los medios de extinción señalados anteriormente dan por terminada la obligación tributaria en todos sus extremos, efectos y consecuencias.

⁹² Espasa Calpe. *óp. cit.* Pág. 442.

CAPÍTULO 3

IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE CEMENTO

Sumario: 3.1. Antecedentes y objeto del impuesto; 3.2. Naturaleza; 3.3. Destino de la recaudación del impuesto; 3.4. Periodo impositivo; 3.5. Elementos cualitativos y cuantitativos del tributo; 3.6. Deberes formales; 3.7. Formas de declaración y pago del impuesto; 3.8. El Régimen sancionador aplicable al impuesto específico a la distribución de Cemento.

El Decreto 79-2000 expone los considerandos que justifican la adición de este impuesto a la distribución del cemento, los que textualmente se detallan a continuación:

En el primer considerando expresa: «Que como parte de los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz, referentes a legislación y fortalecimiento de la recaudación tributaria, para posibilitar el cumplimiento de las metas relativas de elevar la carga tributaria, es necesario establecer mecanismos que permitan alcanzar dichas metas para satisfacer los niveles de inversión social, mediante la creación de un impuesto que cumpla con los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria, de igualdad y de generalidad, que no sea confiscatorio y que no incurra en doble tributación.»

Además, en el segundo considerando: «Que como parte de los principios y compromisos de suficiencia de recursos y del gasto público, contenidos en el Pacto Fiscal, para fortalecer la carga tributaria y el gasto social prioritario, es necesario establecer un gravamen sobre la distribución de cemento, a efecto de destinar los recursos que se obtengan, exclusivamente al financiamiento de programas de vivienda popular, para beneficiar a un gran número de guatemaltecos que carecen o no disponen de las condiciones mínimas de una vivienda básica.»

Por su parte el tercer considerando expresa la obligación en función del Estado de la siguiente forma: «Que es función del Estado promover la captación de fondos para destinarlos al fomento y subsidio del financiamiento de los programas de

vivienda para familias en condición de pobreza y extrema pobreza, especialmente en el área rural, como política de Gobierno.»

Por último, el cuarto considerando establece: «Que es conveniente transparentar el mercado del cemento, corrigiendo las distorsiones existentes que encarecen dicho producto y establecer un impuesto que no afecte el precio de venta al consumidor final, al eliminar dichas distorsiones.»

3.1. Antecedentes y objeto del impuesto

El Impuesto Específico a la Distribución de Cemento se encuentra contenido en el Decreto 79-2000 del Congreso de la República de Guatemala. Este impuesto nace a la vida jurídica por la necesidad de establecer un gravamen sobre la distribución del cemento, con el fin de destinar los recursos que se obtengan, al financiamiento de programas de vivienda popular para beneficiar a los guatemaltecos que carecen de las condiciones mínimas de una vivienda básica. Y como se encuentra preceptuado en el Artículo 1 en el cual se establece el objeto de la Ley de la siguiente forma: «Objeto del impuesto. Se establece un impuesto específico que grava la distribución de cemento de cualquier clase, tanto de producción nacional como importado, que se distribuya en el territorio nacional, en bolsas, a granel o clinker.»

3.2. Naturaleza

Flores Valeriano, indica que, a los impuestos le son aplicables: «Los caracteres del tributo ordinario del derecho público, y que en consecuencia es de naturaleza directa y personal.»⁹³ Dicha expresión es personal, debido a que no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, antes bien, la contempla en su particular situación contributiva; y es directo porque es

⁹³ Flores Valeriano, Enrique. *El Impuesto sobre la Renta, doctrina, legislación y práctica*. Costa Rica, Editorial Universitaria Centroamericana, 1984. Pág. 72.

difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga hacia otros sectores económicamente débiles. Para Flores Polo, quién define que el impuesto directo es aquel tributo que; «Varía según la renta o patrimonio del contribuyente, y en consecuencia es de naturaleza estrictamente personal...»⁹⁴

No obstante, lo anterior, en relación con la naturaleza jurídica del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, se puede concluir que; éste impuesto pertenece al Derecho Público, porque el Estado lo crea, por ende, es una obligación tributaria y por ser exigible coactivamente. Por otra parte, en el por tanto de la misma Ley se establece: «En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 171 literales a) y c), y con fundamento en el artículo 239, ambos de la Constitución Política de la República.»

3.3. Destino de la recaudación del impuesto

El artículo 2, de la Ley regula que: «El monto del impuesto que se recaude por la distribución de cemento, se destinará exclusivamente para el financiamiento de los programas de vivienda popular.»

Dado que los recursos obtenidos por el impuesto se destinan al financiamiento de programas de vivienda popular para beneficiar a los guatemaltecos que carecen de las condiciones mínimas de una vivienda básica, se deduce que este impuesto trata de trasladar ese costo al que distribuye este producto. Aquí es importante resaltar que el traslado del impuesto no es compensación por daños ocasionados ya que los distribuidores no imponen directamente un costo a los beneficiarios del programa.

⁹⁴ Flores Polo, Pedro. *Tributaria '97 legislación, comentario, doctrina y jurisprudencia*. Perú, Editorial Marsol, 1997. Pág. 26.

3.4. Período impositivo

Los sujetos pasivos que sean fabricantes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento utilizando los formularios que proporcionara la SAT, al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.

El artículo 8 de la Ley del Específico a la Distribución de Cemento establece: «Fecha en que se causa el impuesto. El Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, tanto el de producción nacional como el importado, se causa:

- a) Para la producción nacional de cemento, en la fecha que el productor nacional emita la factura por cada uno de los despachos de cemento cuya distribución está gravada por el impuesto establecido en esta ley; o en la fecha en que se despache o salga el cemento de sus bodegas de almacenamiento, el acto que ocurra primero.
- b) Para la importación de cemento, en la fecha de su ingreso al país por la aduana correspondiente. El impuesto debe liquidarse en la póliza de importación o formulario aduanero, según corresponda, para lo cual la aduana está obligada a exigir el pago del impuesto al momento de la liquidación de la póliza de importación o el formulario aduanero, respectivo.

El Impuesto Específico a la Distribución de Cemento pagado por el importador que posteriormente lo distribuye en el territorio nacional, constituirá un pago temporal del impuesto, el cual recuperará en la fecha en que emita la factura por cada uno de los despachos de cemento cuya distribución está gravada por el impuesto establecido en esta ley; o en la fecha en que se despache o salga el cemento de

sus bodegas de almacenamiento, el acto que ocurra primero.»

3.5. Elementos cualitativos y cuantitativos del tributo

La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

- a) Los reajustes y recargos financieros.
- b) El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos, el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad.
- c) Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirientes, que figure en las facturas.

La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

3.5.1. El hecho imponible

En el artículo 3 de la Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento se regula lo relativo al hecho generador de la siguiente forma: «Para los efectos de la aplicación de la presente ley, el Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, se genera en el momento de la salida de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes, tanto en bolsas, como a granel o “clinker”, para su distribución y venta en el territorio nacional.

En la importación de cemento de cualquier clase en bolsas, a granel o “clinker”, el impuesto se genera y paga temporalmente en el momento de su ingreso o internación al país por la aduana correspondiente, recuperándolo el importador en el momento de su distribución y venta en el territorio nacional.»

Por su parte en el artículo 4 de la misma Ley se estipula la base imponible, estableciendo que: «La base imponible para determinar el Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, la constituye la bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) Kilogramos de peso o su equivalente. Cuando se distribuyan o se importen bolsas de mayor o menor peso, a granel o “clinker”, se aplicará la equivalencia respectiva a bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos.»

a) Los actos que generan la obligación tributaria

La obligación del pagar el impuesto al valor agregado nace o se genera cuando se realizan los actos o acciones de compraventa, importaciones, traslados de dominio y otros contemplados en la ley, en este caso la producción o importación de cemento.

El Código Tributario en el artículo 31 establece: «Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.»

b) La no sujeción al impuesto

En el artículo 13, se regula lo relativo a la fijación de precios, en el cual se establece: “El Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, establecido en esta ley, no formará parte de los costos de producción, distribución y venta de la producción nacional, que integran los índices de la fórmula establecida en el artículo 1º del Acuerdo Ministerial Número 1-90 y sus reformas, que regula la determinación del precio máximo de venta del cemento gris Pórtland para la venta

en el mercado nacional.

c) El devengo y la exigibilidad del impuesto

El devengo del impuesto se produce y se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios, salvo en determinados casos. En el caso de las adquisiciones entre comunidades o instituciones, el impuesto se devenga en el momento en que se efectúa la adquisición. El impuesto debe exigirse el día 15 del mes siguiente a la adquisición. Si se expide una factura antes de esa fecha, el impuesto será exigible en el momento de la expedición de esta factura.

En relación con la importación de cemento, el devengo del impuesto se produce, y es exigible, en el momento en que el bien se introduce dentro del país.

3.5.2. Sujetos activo y pasivo del impuesto

El artículo 17 del Código Tributario establece: «Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.» Y el artículo 18 del mismo Código, preceptúa que: «Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias: sea en calidad de contribuyentes o de responsable.»

El Impuesto Específico a la Distribución de Cemento grava la distribución de cemento de cualquier clase, ya sea nacional o importado, según lo establece el artículo 3 de la Ley del Impuesto Específico a la distribución de cemento. El hecho generador de este impuesto se produce:

- En el caso del cemento nacional, en el momento en que el cemento sale de las bodegas en donde se encuentre almacenado, para su distribución y venta en el territorio nacional.
- En el caso del cemento importado el impuesto se genera cuando ingresa al

país por la aduana.

El impuesto debe de ser cubierto por todas las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la producción o a la importación de cemento de cualquier clase, cuando el mismo se distribuya o venda en el territorio nacional, según el artículo 6 Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento.

3.5.3. La base imponible y el tipo impositivo

La base sobre la cual se calcula el impuesto es la bolsa de cuarenta y dos punto cinco kilogramos de peso; en el caso en que la distribución del cemento se realice en bolsas de mayor o menor peso, se debe aplicar la equivalencia respectiva. En cuanto al tipo impositivo, el monto que debe pagarse es de un quetzal con cincuenta centavos por cada bolsa de cuarenta y dos punto cinco kilogramos o su equivalente en caso de que la distribución se realice en una medida distinta, según lo regulado en los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto Específico a la distribución de cemento.

Según los expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015 de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, establecieron que: «Respecto al tema de análisis, en el presente trabajo se puede afirmar que la normativa que Reformaba en específico a la “Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento Decreto Número 79-2000 del Congreso de la República de Guatemala”, era el Decreto número 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala. Al cual le fue planteado, en su oportunidad varias acciones de inconstitucionalidad las cuales luego de un análisis cuidadoso y minucioso de los argumentos presentados por los amparistas, se puede afirmar que la Corte de Constitucionalidad concluyó que dicha aprobación transgredió los principios de seguridad jurídica y de legalidad tributarias, consagrados en los artículos 2º y 239 constitucionales, así como vulneró el 238 del texto supremo, pues de conformidad con la Ley Orgánica del Presupuesto, la

disposición que apruebe el presupuesto de ingreso y egresos de la nación, no podrá establecer normas de carácter permanente, ni se crearan, entidades administrativas, de reforma o derogatoria de vigentes, ni de creación, modificación o supresión de tributos u otros ingresos, lo cual responde con el carácter temporal y de simple concreción cuantitativa de la ley del presupuesto anual; así también, porque de acuerdo a las características propias del cuerpo normativo objetado – acto legislativo de aprobación del presupuesto-, imposibilitan que en su emisión se puedan incluir aspectos, temas o materias distintas a la expresamente delimitada por la Ley Orgánica del Presupuesto, al no poseer la condición propia de precepto normativo tendiente a normar actos jurídicos.»

3.5.4. Las exenciones

La Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, en el artículo 7, establece que: «Están exentos del pago del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento:

- a) Las personas individuales o jurídicas que gocen de exención o exoneración de impuestos, por mandato constitucional.
- b) Los organismos internacionales que gocen de exención o exoneración de impuestos conforme a tratados y convenios internacionales aprobados por el Congreso de la República y ratificados por el Presidente de la República.
- c) Las exportaciones o reexportaciones de cualquier clase de cemento.»

De lo anterior se puede indicar que se encuentran exentas del pago del presente impuesto todas las personas individuales o jurídicas que se encuentren exentas en virtud del mandato constitucional y los organismos internacionales que gocen de exención o exoneración en virtud de tratados y convenios internacionales.

3.6. Deberes formales

Dado hecho que este impuesto se calcula como un monto monetario en quetzales, de Q 1.50, por bolsa de cemento de 42.5 kg, el peso del impuesto disminuye en momentos inflacionarios.

Es un impuesto fijo debido a que la Ley específica establece que este lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto y que el gravamen se genera en el momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o al ingresar al país por la aduana correspondiente, al ser importado.

3.7. Formas de declaración y pago del impuesto

Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento utilizando los formularios que proporcionara la SAT, al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.

Los artículos 9 y 10 de la Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento regula las formas de declarar este tributo, de la siguiente forma:

«Artículo 9. Declaración y pago del impuesto. El Impuesto Específico a la Distribución de Cemento se pagará en la forma siguiente:

- a) Los fabricantes nacionales deben presentar dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes calendario, en los formularios que serán proporcionados gratuitamente por la

Superintendencia de Administración Tributaria, una declaración jurada mensual en la que consignará la cantidad de bolsas de cemento de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos o su equivalente cuando se distribuya a granel o “clinker”, que despachó, vendió o utilizó durante el mes; la aplicación de la tarifa del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento; y el total del impuesto a pagar. Juntamente con la presentación de la declaración jurada, efectuarán el pago del impuesto resultante, en los bancos del sistema o instituciones autorizadas para recaudar impuestos. La declaración jurada constituirá a la vez, recibo de pago.

- b) Los importadores deben soportar y pagar temporalmente el impuesto, juntamente con los derechos arancelarios y demás recargos que se apliquen con motivo de la importación o internación. Para el efecto, la aduana de ingreso está obligada a exigir el pago del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, al momento de la liquidación de la póliza de importación o del formulario aduanero, según corresponda.

El pago del impuesto establecido en esta ley, deberá realizarse previo al desalmacenaje del cemento importado.»

Por su parte en el artículo 10 se preceptúa lo siguiente: «Información de Aduanas. Dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, todas las aduanas del país a través de la Intendencia de Aduanas enviarán a la Intendencia de Recaudación y Gestión, ambas de la Superintendencia de Administración Tributaria, un informe pormenorizado del impuesto liquidado en el mes anterior, con indicación del número de póliza o formulario aduanero utilizado, nombre y dirección del importador y la cantidad y tipo de cemento importado o “clinker”, para los efectos de recaudación, control y fiscalización del impuesto.»

3.8. El Régimen sancionador aplicable al impuesto específico a la distribución de Cemento

La SAT es el ente que regula y se encarga de la verificación que sea cumplido lo establecido en la Ley, en el artículo 11, se establece que: «Órgano de aplicación. Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, la administración del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, que comprende la aplicación, recaudación, fiscalización y control de este impuesto.»

El artículo 12, regula las sanciones e infracciones así: «Infracciones y sanciones. Las infracciones a las disposiciones de la presente ley, serán sancionadas de acuerdo a lo previsto en el Código Tributario o el Código Penal, según corresponda.»

De lo anterior el Código Tributario guatemalteco establece en el artículo 66: «Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.»

Además, el artículo 67, del mismo Código preceptúa: «Aplicación. El presente Código será aplicable a las infracciones y sanciones, estrictamente en materia tributaria, salvo lo que dispongan las normas especiales que establezcan las leyes que regulan cada tributo.» Y el artículo 68, establece: «Responsabilidad. Los sujetos tributarios o sus representantes que deban presentar declaración, lo harán de conformidad con las normas de este Código y serán responsables, de conformidad con la ley.»

Al referirse a las infracciones, el Código Tributario regula en el artículo 71 que: «Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.»

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS “ANÁLISIS JURÍDICO-TRIBUTARIO DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE CEMENTO EN GUATEMALA DE CONFORMIDAD CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO”

Es claro que el propósito de aplicar una tributación equitativa y globalmente progresiva no se puede alcanzar bajo los términos imperantes de desequilibrio de poderes. En lo que va de la era democrática, se observa una mayor concentración y sofisticación del poder económico reflejado en distintas instituciones -desarrollo del poder ideológico en los medios de comunicación, universidades, centros de investigación, entre otros, frente a un fragmentado y desconcentrado poder político, aunado a una baja legitimidad y empobrecimiento de cuadros del poder político.

La débil capacidad y fuerza del poder político queda demostrado, cuando cada uno de los gobiernos, intenta introducir reformas en materia tributaria y las mismas han sido rechazadas por los distintos sectores, lo que dificulta de esta manera al Estado, obtener mayores ingresos y cumplir con sus objetivos, lo que le hace recurrir en la mayoría de los casos, por aplicar impuestos extraordinarios directos, y además, aumentar la deuda pública, al ser insuficientes estos recursos.

En los años ochenta, se dió una de las pocas recesiones en la historia reciente del país, el sistema tributario probó ser altamente pro-cíclico, al caer la recaudación con mayor intensidad que la producción. Dos cambios fundamentales marcaron de manera irreversible el sistema tributario guatemalteco, durante este período de transición a la democracia. El primero, fue la implementación del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, que posteriormente se constituyó en el pilar más importante de la recaudación en los años recientes. Y el segundo, la aprobación de una nueva Constitución Política (1985) que incluyó normas más explícitas sobre el pago de impuestos y que dio lugar a la Corte de Constitucionalidad que se constituyó en un

actor fundamental en la configuración de la política tributaria en Guatemala. En ese entonces, la Corte de Constitucionalidad desde el punto de vista tributario, establecía severas limitaciones al poder impositivo del Congreso y creaba en los tribunales un campo de batalla adicional en materia de legislación tributaria; esa situación se observará en posteriores situaciones.

“Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014”. El artículo 61, reforma el 63 del Decreto 48-97 Ley de Minería, aumentando las regalías, que del 1% pasa al 10%. En el capítulo II se crea el nuevo Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil y se establece un pago de cinco quetzales por cada línea asignada y dicho impuesto estará a cargo de las personas individuales o jurídicas operadoras de telefonía fija o móvil, que tengan líneas asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones, si bien es cierto que la Ley define como sujeto pasivo (persona obligada al pago) a las personas operadoras de telefonía, seguramente el costo que representa el nuevo tributo será trasladado al consumidor final.

El artículo 75, adiciona el numeral 13) al artículo 358 “B” del Código Penal, casos especiales de defraudación tributaria y se refiere a la simulación, ocultación, modificación o cualquier otra forma que altere el contenido detallados de telecomunicaciones.

El artículo 78 modifica, entre otros, el artículo 5 del Decreto 79-2000 Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento y modifica la tarifa que del uno y medio por ciento, pasa al cinco por ciento, que seguramente también golpeará el bolsillo de muchas personas.

Congresistas que integran la Comisión de Vivienda, que presidió el diputado César Sandino Reyes Rosales, de la Unidad Nacional de la Esperanza, presentaron en

la Dirección Legislativa una iniciativa para incrementar de Q1.50 a Q5 el impuesto específico a la distribución del cemento, y que lo recaudado se destine a programas de casa popular.

Esta iniciativa, que reforma el Decreto 79-2000, fue consensuada en diversas mesas de trabajo integradas por diferentes sectores, tales como el Viceministerio de Vivienda, Cámara de Construcción, distribuidores e importadores de cemento y miembros de la sociedad civil.

Sandino Reyes informó que lo principal es hacer una actualización de la tarifa, “con la intención de capitalizar el Fondo para la Vivienda, que tiene un déficit de al menos Q600 millones”. Además, dijo que con ello se podrá cumplir con las necesidades de residencia popular, y se solicitará al pleno que la propuesta sea declarada de urgencia nacional.

Carlos Barrillas, viceministro de Vivienda, acompañó a los diputados en la entrega del anteproyecto y dijo estar de acuerdo con la idea. “Estamos apoyando este esfuerzo para garantizar que existan suficientes fondos y se construyan viviendas sociales; pretendemos que en 4 años podamos construir 250 mil casas populares y que las familias tengan acceso a créditos para autofinanciar sus inmuebles”, afirmó.

El cuestionario fue realizado a abogados y notarios, auditores y contadores públicos en Guatemala. Fueron encuestados treinta profesionales, quienes accedieron a proveer la información requerida. Para el efecto, fue tomando en cuenta el tema principal de la presente investigación, sobre el Impuesto Específico a la Distribución del Cemento, el cual es un tema de gran interés para el Derecho Tributario guatemalteco.

Pregunta No. 1: ¿Sabe en qué consiste el principio de capacidad de pago regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala?

De acuerdo con el cuestionario realizado, un noventa y siete por ciento de los profesionales encuestados si tiene conocimiento sobre en que consiste la capacidad de pago, el cual es un principio constitucional, mientras que el otro tres por ciento indica desconocer en que consiste dicho principio. Lo anterior constituye una violación al principio constitucional de capacidad de pago, esto se establece debido a que la mayoría de los profesionales tiene el conocimiento para aplicar este principio y en distintas ocasiones no es aplicado, lo cual es un derecho que tiene el contribuyente; el mismo debería ser defendidos por los profesionales del derecho.

Pregunta No. 2: ¿Cree que todos los impuestos tanto directos e indirectos deben observar el Principio de Capacidad de pago?

Según la encuesta realizada, un noventa y siete por ciento de los casos, indican que todos los impuestos deben acatar el principio de capacidad de pago, especialmente en el caso de la presente investigación sobre la distribución de cemento. El otro tres por ciento, indica que no es necesario que todos los impuestos se respeten el principio de capacidad de pago. Se puede establecer que la mayor parte de los profesionales coinciden en la necesidad que a todos los impuestos sean aplicados de la misma forma, debido a que estos devienen de las regulaciones establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, por lo cual deberían ser aplicados de igual forma basado en equidad y justicia.

Pregunta No. 3: ¿Conoce cuál es el hecho generador establecido en la ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento en Guatemala, Decreto 79-2000 del Congreso de la República?

Según los resultados obtenidos de la encuesta realizada, el noventa por ciento coincide en que desconocen el hecho generador del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, mientras que el diez por ciento indica que este se refiere al Q. 1.50 por quintal sobre la distribución de cemento. La mayor parte de los profesionales desconoce el hecho generador sobre el cemento, esto es derivado que son impuestos específicos en los cuales la mayor parte de abogados no interviene, a no ser que sean representantes de alguna empresa cementera, de esta forma es que estos no tienen interés en conocer en que consiste el mismo.

Pregunta No. 4: ¿Considera que el hecho generador que realmente se grava con el Impuesto Específico a la Distribución de Cemento en Guatemala, es únicamente el acto u acción distribuir el cemento en el territorio nacional?

Derivado de la pregunta número 4, el setenta y siete por ciento de los profesionales encuestados coincide al indicar que no, específicamente por desconocimiento sobre el tema en cuestión, contrariamente el siete por ciento considera que el hecho generador del impuesto si grava dicha actividad como lo establece la Ley. La falta de interés de los profesionales proviene que la utilidad del mismo no les afecta a ellos específicamente, solo afecta a las empresas cementeras, por lo cual debería publicitarse de una mejor forma entre los profesionales y así captar mayor interés de estos y poder orientar a los posibles clientes.

Pregunta No. 5: ¿Sabe en qué consiste la operatividad del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento en Guatemala, Decreto 79-2000 del Congreso de la República?

La encuesta realizada a los treinta profesionales mostro que el noventa por ciento concuerda al indicar el desconocimiento sobre la operatividad de dicho impuesto y por consiguiente de la Ley. El diez por ciento de los encuestados si conocen los aspectos operativos de dicha ley. Para que este impuesto logre alcanzar mayor

interés se debería informa específicamente a los profesionales del derecho para que en el momento de ser necesaria la aplicación los mismos estén conscientes de los componentes, los efectos y la utilidad del mismo, sobre todo el fin para el cual es destinado el impuesto, que es vivienda.

Pregunta No. 6: ¿Considera que el Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, es trasladado al consumidor final como parte del precio?

Conforme los resultados obtenidos de la encuesta, el noventa y tres por ciento consideran que el impuesto si es trasladado al consumidor final como parte del precio de venta del cemento, mientras que el dos por ciento está en desacuerdo con dicha afirmación. Según lo establece el impuesto es destinado a la vivienda, lo cual los encuestados consideran que el fin del impuesto si logra el cometido para el cual fue creado.

Pregunta No. 7: ¿Conoce en que consiste la aplicación de una tarifa impositiva escalonada y progresiva?

De los treinta profesionales encuestados se pudo observar que el noventa y siete por ciento si cuenta con el conocimiento sobre en que consiste la aplicación de la tarifa impositiva escalonada y progresiva, que quiere decir que es un impuesto basado en una tarifa que aumenta conforme la base imponible, para lograr un redistribución de los ingresos, en esta caso para la vivienda; mientras que el tres por ciento lo desconoce a que se refiere.

Pregunta No. 8: ¿Considera que aplicando una tarifa impositiva escalonada y progresiva se aseguraría de una mejor manera el principio de capacidad de pago en el Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala?

La encuesta arrojo como resultado que el noventa y tres por ciento indican que esta tarifa es la más justa para los guatemaltecos y es una mejor forma de

recaudación la cual tiende a ser justa a la capacidad de pago, mientras que el dos por ciento restantes desconoce en que consiste las tarifas y la forma de aplicación del impuesto. Aunque esta sea la mejor forma de recaudar y luego distribuir, la mayor parte de los encuestados desconoce los aspectos principales y los fines del impuesto.

CONCLUSIONES

1. La Constitución Política de la República de Guatemala, refiere en cuanto al principio de legalidad varios artículos, iniciando por el artículo 5 que establece: «nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en Ley.» El artículo 24 regula que: «los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos, podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley.» El artículo 28 señala: «la facultad de todo habitante de la república debe hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la ley.»
2. Los principios fundamentales del derecho tributario están contenidos en los artículos: 4, 5, 15, 24, 28, 41, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, como norma jurídica fundamental y por lo tanto, garante de los derechos mínimos de los contribuyentes. En derecho tributario se les conoce como principios fundamentales o bien como garantías del contribuyente.
3. Se concluyó desde la perspectiva jurídica-tributaria que el Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala de conformidad con el principio tributario de capacidad de pago, no atiende la observancia del principio constitucional tributario de capacidad de pago.
4. La ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido el procedimiento legislativo correspondiente.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda el análisis de la Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento y aplicar los principios constitucionales específicamente el principio de capacidad de pago y establecer la forma más equitativa de contribuir con el Estado y no demostrar el favoritismo por preferir beneficiar a un sector que en este caso son los que conforman el monopolio en Guatemala y tienen más capacidad económica para contribuir con el gasto público del Estado.
2. Buscar alternativas para que no se siga dando la evasión de impuestos por quienes importan cemento y que no quieren cumplir con la obligación en su totalidad si no obligarlas a efectuar el pago del mismo.
3. A los contadores, auditores u profesionales del derecho, para que se actualicen en sus estudios, y manejen la ley de manera correcta, logrando de este modo una buena asesoría a sus clientes, evitando caer en multas, regímenes que no favorecen a los intereses de sus clientes y en la caducidad del pago del impuesto.
4. A la Superintendencia de Administración Tributaria, para que, por medio de las comisiones específicas, analicen y verifiquen si se cumplen los principios constitucionales y se vela por los intereses del país en los decretos por emitir. Que estos se redacten de modo factible de entender y se evite caer en leyes en blanco, incompletas y de difícil manejo.

REFERENCIAS

BIBLIOGRÁFICAS

1. Ahumada, Guillermo. **Tratado de las finanzas públicas**. Argentina, Editorial Plus Ultra, 1969.
2. Carrasco Iriarte, Hugo. **Derecho fiscal I**. México, Editorial Lure Editores, 2001.
3. Carrasco Iriarte, Hugo. **Diccionario de derecho fiscal**. México, Editorial Oxford, 1988.
4. Calvo Ortega, Rafael. **Curso de derecho financiero I: Derecho tributario**. España, Editorial Civitas, 2001, 10ma. edición.
5. Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala, Editorial Colección de Textos Jurídicos, Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000.
6. Corte de Constitucionalidad. **Expediente 1716-2007**. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 2007.
7. Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 37, expediente 167-95**. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 1995.
8. Corte de Constitucionalidad, **Gaceta 63 expediente 1233-2001**. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 2002.
9. Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta No.73, expediente 232-2004**. Guatemala, 2004.
10. Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 88, expediente 775-2007**. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 2008.
11. Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 88, expediente 2951-2006**. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 2008.
12. Corte de Constitucionalidad, **Gaceta 90, expedientes acumulados 2947 y 3108-2008**. Guatemala, Editorial Corte de Constitucionalidad, 2008.
13. Delgadillo, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México, Editorial PAC, 1986.

14. Diep Diep, Manuel. **Fiscalística**. México, Editorial PAC, 1999, 2da. edición.
15. Escobar Menaldo, Rolando. **Principios constitucionales de la tributación en Guatemala**. Guatemala, Editorial Ministerio de Finanzas Públicas, 2004.
16. Espasa Calpe. **Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española**. España, Editorial Espasa Calpe, 1995, 21ra. edición.
17. Flores Polo, Pedro. **Tributaria '97 legislación, comentario, doctrina y jurisprudencia**. Perú, Editorial Marsol, 1997.
18. Flores Valeriano, Enrique. **El Impuesto sobre la Renta, doctrina, legislación y práctica**. Costa Rica, Editorial Universitaria Centroamericana, 1984.
19. Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de las finanzas públicas mexicanas: Los impuestos**. México, Editorial Porrúa, 2001, 33ra. edición.
20. Gallo, Franco. **La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación**. España, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
21. García Bueno, Marco Cesar, **El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México**. Tomo XVII, México, Editorial Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002.
22. García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**. Argentina, Editorial Depalma, 1999, 2da. edición.
23. García Vizcaíno, Catalina. **Los tributos frente al federalismo**. Argentina, Editorial Depalma, 1980.
24. Gerloff, Wilhelm y Fritz Neumark. **Tratado de finanzas**. Argentina, Editorial El Ateneo, 1990.
25. Gordo López, Ana Laura. **Los fines extra fiscales en el sistema tributario mexicano**. México, Editorial Porrúa, 2000.
26. Guiliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Argentina, Editorial Depalma, 1989, 2da. edición.
27. Guiliani Fonrouge, Carlos M. **Procedimiento tributario y de la seguridad social**. Editorial Lexis Nexis, 2005, 9na. edición
28. Jarach, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Estados Unidos de América, Editorial Liceo Profesional Cima, Universidad de Indiana, 2010.

29. Jarach, Dino, **El hecho imponible**. Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1982, 2ra. edición.
30. Juano, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Argentina, Editorial Malachino, Argentina, 1999, 2da. edición.
31. López Varela, Manuel. **Principios jurídicos de los impuestos**. Argentina, Editorial Menéndez, 1930.
32. Luqui, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. Argentina, Editorial Depalma, 1989.
33. Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. **Derecho tributario general**. Argentina, Editorial Depalma, 1986.
34. Martínez Obregón, Sonia. **Observancia del principio de capacidad de pago en las reformas al impuesto sobre la Renta decreto 18-2004**. Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Campus de Quetzaltenango, 2009.
35. Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas**. Chile, Editorial Jurídica, 1964.
36. Monroy Cabra, Marco Gerardo. **Introducción al derecho**. Colombia, Editorial Temis, 2006.
37. Moschetti, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. España, Editorial Institutos de Estudios fiscales, 1980.
38. Pérez Royo, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario, Parte general**. España, Editorial Civitas, 2001.
39. Plazas Vega, Mauricio. **Derecho de hacienda pública y derecho tributario**. Colombia, Editorial Temis S.A., 2005.
40. Posadas Belgrano, G.A. **Derecho tributario: Un estudio sobre las relaciones jurídicas de impuesto**. México, Editorial Medina, 1959.
41. Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. México, Editorial Harla, 1983.
42. Rodríguez Vásquez, Jorge Alejandro. **Los tributos en general y sus diferencias**. Guatemala, Editorial Mayté, 1972.
43. Rossy, Hipólito. **Instituciones de derecho financiero**. España, Editorial Bosch, 1980.
44. Urbina, Arturo. **Aspectos básicos del derecho tributario**. México, Editorial

Delamar, 2000.

45. Vásquez Arriola, Iván Fernando. **Análisis jurídico del acuerdo municipal No.005-2005 emitido por el consejo municipal de la Ciudad de Guatemala en relación al principio constitucional de capacidad de pago.** Guatemala, Editorial Universidad de San Carlos de Guatemala, 2006.
46. Villegas, Héctor B. **Manual de finanzas públicas.** Argentina, Editorial Depalma, 2000.

NORMATIVAS

NACIONALES

47. **Constitución Política de la República de Guatemala.** Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1986.
48. **Código Penal.** Decreto Ley número 17-73 y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala, Guatemala, 1973.
49. **Código Tributario.** Decreto 6-91y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala, Guatemala, 1991.
50. **Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014.** Decreto 22-2014, Congreso de la República de Guatemala, Guatemala, 2014.
51. **Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento.** Decreto 79-2000, Congreso de la República de Guatemala, Guatemala, 2000.
52. **Ley del Impuesto Sobre la Renta.** Decreto 26-92, Congreso de la República de Guatemala, 1992.

ANEXOS

CUESTIONARIO

Dirigido a (*abogados y notarios, auditores y contadores públicos*), para la elaboración de trabajo de campo, del Tema de Tesis denominado: *“Análisis jurídico-tributario del Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala de conformidad con el principio de capacidad de pago”*, de la Universidad Rafael Landívar, facultad de ciencias Jurídicas y Sociales. Agradeciendo la colaboración brindada.

Pregunta No. 1,

¿Sabe en qué consiste el principio de capacidad de pago regulado en el artículo 243 de la Constitución política de la república de Guatemala?

Sí () No ()

Pregunta No. 2,

¿Cree que todos los impuestos tanto directos e indirectos deben observar el Principio de Capacidad de pago?

Sí () No ()

Pregunta No. 3,

¿Conoce cuál es el hecho generador establecido en la ley del Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala, Decreto 79-2000 del Congreso de la República?

Sí () No ()

Si su respuesta es Sí, ¿Cuál es?: _____

Pregunta No. 4,

¿Considera que el hecho generador que realmente se grava con el Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala, es únicamente el acto u acción distribuir el cemento en el territorio nacional?

Sí () No ()

Por qué: _____

Pregunta No. 5,

¿Sabe en qué consiste la operatividad del Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala, Decreto 79-2000 del Congreso de la República?

Sí () No ()

Pregunta No. 6,

¿Considera que el Impuesto específico a la distribución de cemento, es trasladado al consumidor final como parte del precio?

Sí () No ()

Pregunta No. 7,

¿Conoce en que consiste la aplicación de una tarifa impositiva escalonada y progresiva?

Sí () No ()

Pregunta No. 8,

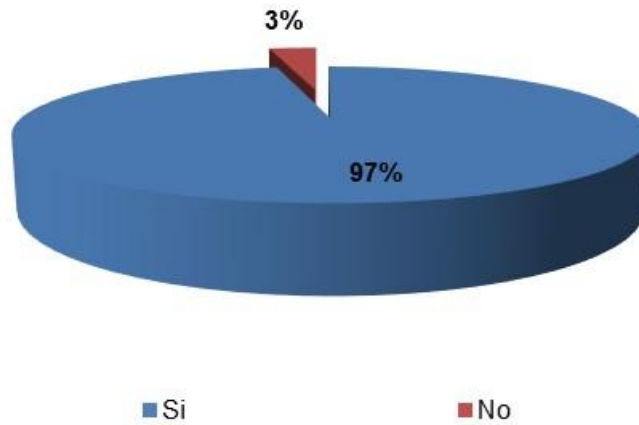
¿Considera que aplicando una tarifa impositiva escalonada y progresiva se aseguraría de una mejor manera el principio de capacidad de pago en el Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala?

Sí () No ()

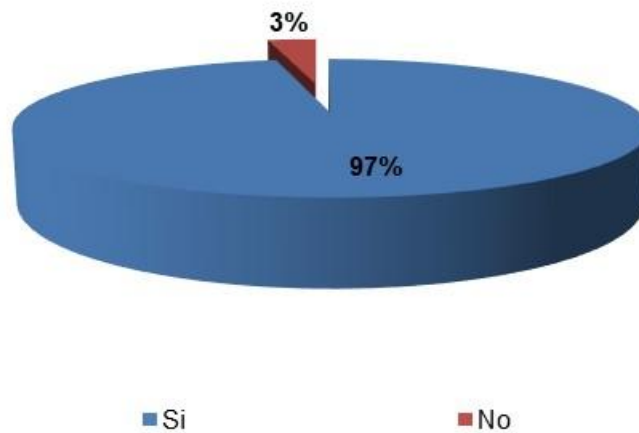
Por qué _____

Resultados

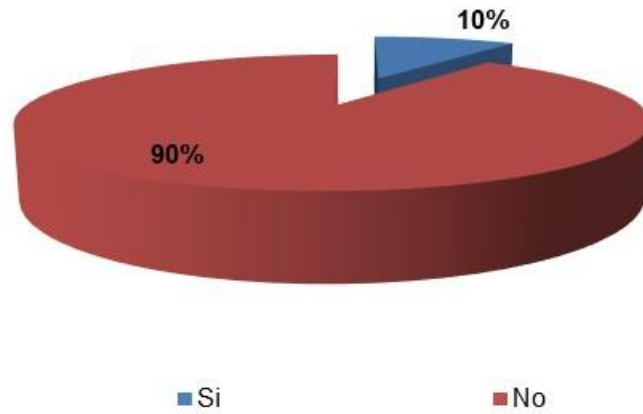
¿Sabe en qué consiste el principio de capacidad de pago regulado en el artículo 243 de la Constitución política de la república de Guatemala?



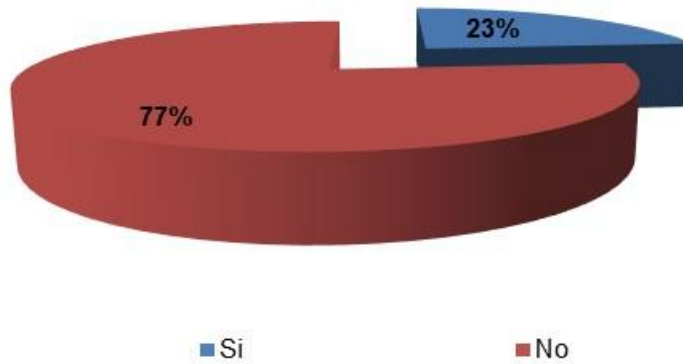
¿Cree que todos los impuestos tanto directos e indirectos deben observar el Principio de Capacidad de pago?



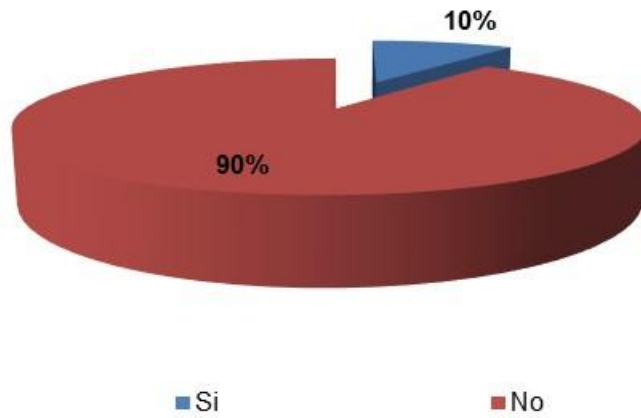
¿Conoce cuál es el hecho generador establecido en la ley del Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala, Decreto 79-2000 del Congreso de la República?



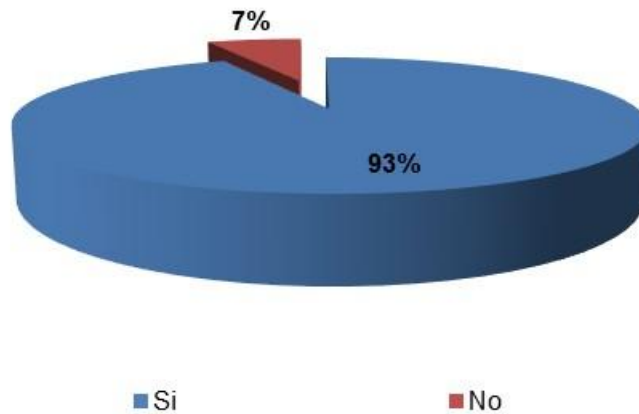
¿Considera que el hecho generador que realmente se grava con el Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala, es únicamente el acto u acción distribuir el cemento en el territorio nacional?



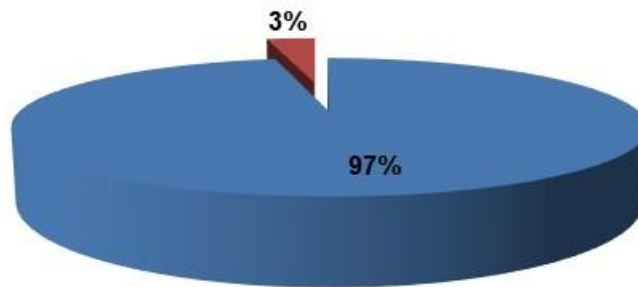
¿Sabe en qué consiste la operatividad del Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala, Decreto 79-2000 del Congreso de la República?



¿Considera que el Impuesto específico a la distribución de cemento, es trasladado al consumidor final como parte del precio?



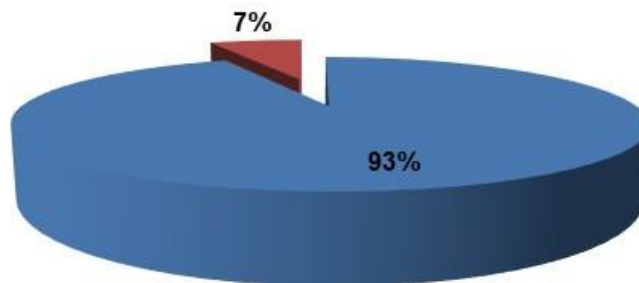
¿Conoce en que consiste la aplicación de una tarifa impositiva escalonada y progresiva?



■ Si

■ No

¿Considera que aplicando una tarifa impositiva escalonada y progresiva se aseguraría de una mejor manera el principio de capacidad de pago en el Impuesto específico a la distribución de cemento en Guatemala?



■ Si

■ No