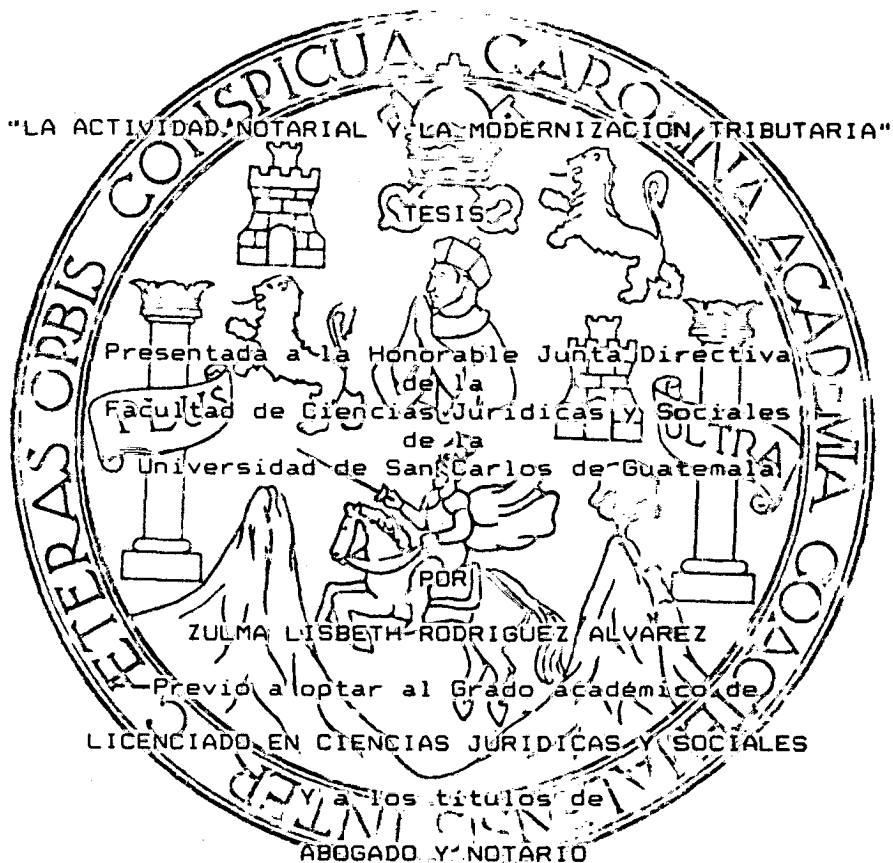


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES



Guatemala, Marzo de 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
04
T(1367)

JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO	LIC. JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ
VOCAL I	LIC. LUIS CESAR LOPEZ PERMOUTH
VOCAL II	LIC. JOSE FRANCISCO DE MATA VELA
VOCAL III	LIC. ROOSEVELT GUVARA PADILLA
VOCAL IV	BR. ERICK FERNANDO ROSALES ORIZABAL
VOCAL V	BR. FREDY ARMANDO LOPEZ FOLGAR
SECRETARIO	LIC. CARLOS HUMBERTO MANCIO BETHANCOURT

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
TECNICO PROFESIONAL

DECANO	LIC. RUBEN ALBERTO CONTRERAS ORTIZ
EXAMINADOR	LIC. CESAR AUGUSTO LOPEZ AVILA
EXAMINADOR	LIC. EDGAR OSVALDO AGUILAR RIVERA
EXAMINADOR	LIC. RONY PATRICIO AGUILAR GUTIERREZ
SECRETARIO	LIC. JORGE ARMANDO VALVERTH MORALES

NOTA: "Unicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis". (Articulo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

de

LIC. EDGAR OSVALDO AGUILAR RIVERA
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 10 de enero de 1,994

Licenciado
Juan Francisco Flores Juárez
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

**FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES**
SECRETARIA

10 ENE 1994

RECIBIDO
Horas 10 Minutos 20
OFICIAL

Respetable Señor Decano:

En atención a la Providencia del Decanato emitida el 09 de septiembre de 1,993, y actuando en función de CONSEJERO DE TESIS de la Bachiller ZULMA LISBETH RODRIGUEZ ALVAREZ, quien propone el tema "LA ACTIVIDAD NOTARIAL Y LA MODERNIZACION TRIBUTARIA", me permito emitir el siguiente:

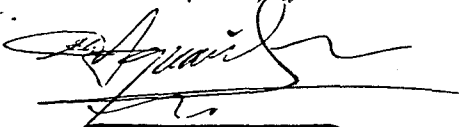
INFORME:

1. En cuanto a la forma: la postulante atendió sugerencias y recomendaciones formuladas por el suscrito, y en tal sentido re-elaboró la hipótesis de trabajo, le introdujo modificaciones a la estructura final del trabajo así como a algunos de los capítulos y a cuestiones de redacción y estilo. Además, re-estructuró el plan de tesis propuesto.

2. En cuanto al contenido: la postulante presenta sustentación doctrinaria y legal así como trabajo investigativo de campo, lo que, a mi juicio, en su conjunto, es suficiente para validar sus conclusiones y recomendaciones y confirmar la hipótesis planteada.

Con base en lo antes expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios, y puede autorizarse su traslado al respectivo especialista, a efecto de que el mismo rinda su dictamen.

Sin otro particular al respecto, quedo de usted como su atento y deferente servidor.


EDGAR OSVALDO AGUILAR RIVERA
ABOGADO Y NOTARIO

CALLE 7-35, ZONA 1, CANTON MAYEL, EDIFICIO LISO
TELEFONO: 534019 TELEFAX: 510405 COD. POST. 01001
GUATEMALA, C.A.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Centroamérica



Alf.

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, enero once, de mil novecientos novecicuatro.-

Atentamente pase al Licenciado NERY ROBERTO MUÑOZ, para que
proceda a revisar el trabajo de tesis de la Bachiller ZULMA
LISBETH RODRIGUEZ ALVAREZ y en su oportunidad emita el dic-
tamen correspondiente. -----

[Handwritten signature]

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



673-94

Guatemala, 18 de febrero de 1994

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

21 FEB. 1994

RECIBIDO

Horas 19 Minutos 30
OFICIAL

Licenciado
Juan Francisco Flores Juárez, Decano
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria

Señor Decano:

En resolución de ese Decanato de fecha 11 de enero de 1994, fui nombrado revisor del trabajo de tesis de la Bachiller ZULMA LISBETH RODRIGUEZ ALVAREZ, intitulado "LA ACTIVIDAD NOTARIAL Y LA MODERNIZACION TRIBUTARIA", el cual fue asesorado por el Licenciado Edgar Osvaldo Aguilar Rivera, profesor de Derecho Notarial en esta Facultad.

El trabajo es interesante, el tema de actualidad y al considerar que llena los requisitos minimos para este tipo de trabajos, emito dictamen favorable, por lo que puede autorizar su impresión para ser discutido en el examen correspondiente.

Atentamente,

Lic. Nery Roberto Muñoz
Revisor

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

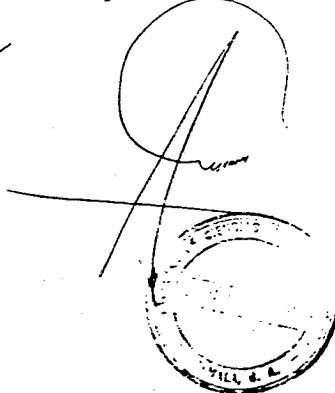
Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, febrero veintiuno, de mil novecientos noventi-
cuatro. -----

Con vista en Los dictámenes que anteceden, se autoriza la
impresión del trabajo de tesis de la Bachiller ZULMA LIS-
BETH RODRIGUEZ ALVAREZ intitulado "LA ACTIVIDAD NOTARIAL
Y LA MODERNIZACION TRIBUTARIA". Artículo 22 del Reglame-
to para Exámenes Técnico Profesionales y Público de Tesis.

[Handwritten signature]



ACTO QUE DEDICO

AL SUPREMO CREADOR:

"Diré yo a Jehová: Esperanza mía, y castillo mío;
mi Dios, en quien confiaré".

Salmo 91:2

A MIS PADRES

MARTA ALVAREZ DE LEON DE RODRIGUEZ

Ella me nutrió con su ser, y más que mi cuerpo, a-
limentó mi alma. Puso en mis manos el primer libro,
ahora yo coloco en las suyas estos títulos.

SAMUEL DARIO RODRIGUEZ MARTINEZ

Por enseñarme con su ejemplo, que la integridad,
rectitud y honradez, son virtudes realizables en es-
ta carrera.

A MIS HERMANOS:

SAMUEL DARIO Y LUDWING ERICK

Que este triunfo los motive a concluir las carreras
que recién comienzan.

A MI TIA:

ELENA ALVAREZ DE LEON

Quien ha sido como mi segunda madre.

A MIS AMIGOS:

MONICA ALBIZUREZ, VICKY CABRERA, ANY CHAVEZ, LAVI-
NIA FIGUEROA, OTTO LOPEZ, LUIS MAGANA, MILTON MAR-
QUEZ, HAYDÉE DE MENENDEZ, JOAN Y PAOLA MONNEY, LYZ
MORATAYA, MIRIAN RIVERA Y ERICK SANTIAGO. Quienes
comparten conmigo la más valiosa de las posesiones:
su tiempo.

AL ASESOR DE TESIS Y AL REVISOR DE LA MISMA:

LICS. OSVALDO AGUILAR Y NERY ROBERTO MUNOZ, por su
valiosa y desinteresada colaboración.

A MIS COMPANEROS DE PROMOCION:

MARTITA BARRIENTOS, ADEMIA BRIESE, MYNOR DUARTE, A-
NABEL FONG, JORGE MEJIA, FLORA MENDEZ, DINORA MORA-
LES Y CLAUDIA SANTIAGO. Con profundo aprecio, dese-
seándoles múltiples bendiciones.

A GUATEMALA:

Con la esperanza de un mañana mejor.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, ESPECIALMENTE A
LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES, quien ha hecho
de mi, una profesional del Derecho.

A todas aquellas personas, que de una u otra forma
contribuyeron a que alcanzara esta ansiada meta.

"TODO TIENE SU TIEMPO, Y TODO LO QUE SE QUIERE DEBAJO DEL CIE-
LO TIENE SU HORA.

TIEMPO DE NACER, Y TIEMPO DE MORIR; TIEMPO DE PLANTAR, Y TIEM-
PO DE ARRANCAR LO PLANTADO" Eclesiastés 3: 1 y 2.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	1
<u>CAPITULO I</u>	
1. LOS TRIBUTOS	
1.1 Origen de los tributos en general.....	1
1.1.1 Origen de los tributos en Guatemala.....	3
1.2 Definición de tributo.....	5
1.3 Características.....	6
1.4 Naturaleza jurídica.....	7
1.5 El ius imperium del Estado.....	9
1.5.1 Características.....	10
1.6 El Principio de legalidad.....	10
1.7 Clasificación.....	11
1.7.1 Ordinarios y Extraordinarios.....	11
1.7.2 Directos e indirectos.....	12
1.8 Elementos.....	16
1.9 Principios teóricos de los impuestos.....	17
1.10 Principios jurídicos de los impuestos.....	22
1.10.1 Fundamentos Constitucionales de la admi- nistración tributaria.....	22
1.10.2 Principios Jurídicos Ordinarios.....	27
<u>CAPITULO II</u>	
2. ORGANIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN GUA- TEMALA.....	31
2.1 Método de recaudación de los tributos.....	34

CAPITULO III

	Página
3. ELIMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
3.1 Antecedentes históricos.....	35
3.2 Características.....	39
3.2.1 Legales.....	39
3.2.2 Financieras.....	41
3.2.3 Económicas.....	41
3.2.4 Técnicas.....	41
3.3 Definición.....	42

CAPITULO IV

4. IMPUESTOS DEL TIMBRE Y DEL PAPEL SELLADO	
4.1 Antecedentes históricos.....	43
4.2 La Ley del Timbre y del Papel Sellado en Guatemala la.....	47

CAPITULO V

5. IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES	
1. La sucesión por causa de muerte: Antecedentes históricos.....	51
5.1.1 Sistema Romano.....	51
5.1.2 Sistema Germánico.....	52
5.1.3 Definición.....	53
5.2 El Legado.....	54
5.2.1 Origen.....	54
5.2.2 Definición.....	54
5.3 La Donación.....	55
5.3.1 Historia.....	55

	Página
5.3.2 Definición.....	57
5.3.3 Características.....	57
5.4 Ley sobre Herencias, Legados y Donaciones.....	58

CAPITULO VI

6. EL NOTARIO

6.1 Definición.....	61
6.2 La función notarial.....	62
6.3 Las funciones notariales.....	64
6.4 Calidad de notario en la relación jurídico tribu taria.....	65
6.5 Las responsabilidades notariales.....	68
6.5.1 Responsabilidad administrativa del notario	68
6.5.2 Responsabilidad fiscal del notario.....	73
6.6 La Modernización tributaria y el Notario.....	80

CAPITULO VII

7. INCIDENCIA DE LA MODERNIZACION TRIBUTARIA EN LA ACTI VIDAD PROFESIONAL DEL NOTARIO

7.1 Consideraciones preliminares.....	83
7.1.1 Porqué una reforma tributaria?.....	83
7.1.2 Reseña histórica de la Modernización Tri- butaria de Guatemala en 1,992.....	84
7.2 Lo que ha representado la modernización tributa- ria para los notarios.....	85
7.2.1 La Ley del Valor Agregado y el Notario ...	86

	Página
7.2.1.1 El notario como pequeño contribu- yente del IVA.....	88
7.2.1.2 Cómo se solicita la autorización de documentos?.....	89
7.2.1.3 Requisitos que deben contener los documentos.....	90
7.2.1.4 Cómo debe llevarse el libro de Compras y ventas?.....	91
7.2.2 La Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolos y el Notario	92

CAPITULO VIII

8. EL NOTARIO Y LA PRACTICA TRIBUTARIA.....	95
CONCLUSIONES.....	113
RECOMENDACIONES.....	115
BIBLIOGRAFIA.....	117
APENDICE.....	121

I N T R O D U C C I O N

Uno de julio de mil novecientos noventa y dos fecha que marca el inicio de la vigencia de las leyes del Impuesto al Valor Agregado y de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolos, entre otras, que integran el denominado Programa de Modernización Tributaria.

Su impacto para los profesionales del Derecho es evidente desde un principio. Entre las disposiciones novedosas que contiene la Ley del Valor Agregado, está la creación de la figura del pequeño contribuyente.

El Papel Sellado, que había sido utilizado, desde tiempos de la Colonia, fue suprimido.

Las donaciones entre vivos quedan afectas al impuesto al valor agregado y éste debe ser cubierto en todos los casos con timbres fiscales.

Las protestas y manifestaciones de inconformidad no se hicieron esperar. La atención de la administración fiscal giraba en torno a incrementar los ingresos tributarios; la pregunta que preocupaba a todos era quienes tendrían que soportar a fin de cuentas la carga impositiva?

En cierta forma, el presente trabajo trata de responder a cuestionamientos que gran número de notarios y estudiosos de las ciencias notariales/tributarias se han hecho.

En el capítulo primero, se profundiza en la base conceptual y doctrinaria de la tributación.

En el capítulo segundo se indica la forma en que está

estructurada la administración fiscal en el país.

En los capítulos tercero, cuarto y quinto se desarrolla un estudio histórico de los impuestos del timbre, papel sellado, valor agregado y de herencias legados y donaciones respectivamente.

En el capítulo sexto se destaca la figura del notario y su importancia dentro del contexto tributario nacional.

Todo lo anterior tiene por objeto sentar las bases que faciliten la comprensión y den sentido a los dos últimos capítulos, en los cuales se analiza la incidencia que ha tenido la vigencia de las leyes fiscales emitidas en 1,992, en el desenvolvimiento profesional de los notarios.

La información obtenida en el trabajo de campo es interesante, en ella queda plasmado el sentir del notario guatemalteco y su unánime inconformidad respecto a su participación como auxiliar indirecto en la recaudación de impuestos. De dicho trabajo se presentan gráficas.

De la investigación en su conjunto, se llegó a conclusiones concretas y se dan recomendaciones.

Finalmente, en el apéndice se incluyen una serie de formularios manejados por el notario a los cuales se hace referencia en los capítulos sexto y séptimo; así como un ejemplo práctico de cómo se lleva el libro de compras y ventas.

ZULMA LISBETH RODRIGUEZ ALVAREZ.

CAPITULO I

1. LOS TRIBUTOS

1.1 Origen de los tributos en general

Desde que el hombre existe, se ha visto en la necesidad de trabajar para poder satisfacer sus necesidades y las de su familia. Sin embargo hay necesidades que son comunes a un grupo, a una comunidad, a una nación, las cuales por su envergadura y su generalidad, requieren el soporte económico de todos sus integrantes; esa es la justificación original de los tributos.

En la época primitiva, los tributos eran establecidos por medio de un fondo común al que contribuían todos los miembros del Clan, teniendo el propósito de sufragar de esta manera los gastos que ocasionaban los enfrentamientos bélicos y así evitar el ser tomados como esclavos.

Conforme la sociedad fue desarrollándose, las necesidades públicas fueron multiplicándose, siendo lógico que los recursos públicos requeridos para satisfacer dichas necesidades, también se incrementaran.

En Mesopotamia y Egipto fue establecido que el país dominante exigiera tributos al conquistado, suponiéndose en esta forma el reconocimiento de la soberanía del imperio dominante. En estas civilizaciones se cobraban impuestos con prestaciones de servicios.

En Grecia se dió un fenómeno especial; inicialmente hubo oposición a pagar impuestos, siendo un pueblo con una cultura tan floreciente, consideraban indigno el tributar, ya que por

razones filosóficas ello iba en contra de la libertad individual.

Las guerras provocaron que el Estado no pudiera cubrir sus gastos públicos, por lo que se hizo del conocimiento del pueblo griego, que si no pagaba impuestos, el estado no podría subsistir.

En esta forma los griegos aceptaron contribuir con el gasto público, no porque se les obligara, sino porque era la única forma de subsistencia del Estado, recibiendo el nombre de prestaciones voluntarias. El pueblo aceptó solo impuestos indirectos, los cuales gravaban artículos que se vendía en el mercado, siendo este el antecedente más remoto del I.V.A.

El Estado griego no quiso comprometerse con la actividad recaudadora, dando en arrendamiento a personas particulares esa actividad; a esto se le llamó "liturgia".

En Roma, también se miraba indigno tributar, aunque no por razones filosóficas como en Grecia, sino porque era costumbre que quienes debían tributar eran los pueblos conquistados; sin embargo las constantes guerras hicieron crecer el gasto público, el cual ya no alcanzaba con el dinero que daban los pueblos vencidos; surgiendo así el tributum o estipendium, que era un impuesto directo que constituye el primer antecedente del impuesto sobre la renta. El imperio romano creó un sistema tributario técnico, el cual consistía en el censo o empadronamiento que se hacía a los habitantes de todos los pueblos del imperio y de este modo casi nadie evadía el pago del tributo.

Es hasta la época feudal en donde tienen su origen los impuestos contemporáneos, en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media, los cuales han subsistido hasta hoy, con las modificaciones e innovaciones que el desarrollo en la ciencia de las finanzas les ha imprimido.

Arbitrariamente el señor feudal establecía los tributos a sus vasallos y a los siervos de éstos. Entre los impuestos más conocidos en ese período histórico, tenemos:

- **FORMARIAGE:** Todo siervo que quisiera contraer matrimonio con siervos de otros territorios debía pagar este impuesto al señor feudal.

- **CAPITACION:** Señor feudal realizaba censo y cobraba un impuesto por cabeza.

- **MANO MUERTA:** Derecho del señor feudal de quedarse con los bienes de una persona cuando esta fallecía y no tenía hijos o padres a quienes heredar (hoy herencias vacantes).

- **DERECHO DE RELIEVE:** Era pagado por parientes del fallecido que querían quedarse con los bienes de éste.

1.2.1 Origen de los tributos en Guatemala:

En la civilización maya, los tributos eran entregados al jefe del Clan, el llamado Halach Huinich. Aquellos consistían en productos agrícolas, también existían contribuciones adicionales consistentes en trabajos adicionales como edificaciones y embellecimiento, siendo esto un impuesto directo personal. Los sacerdotes también percibían tributos, conformados por las ofrendas de los

cultos que dirigían. También se acostumbraba que los pueblos conquistados tributaran al Jefe Maya.

Con la llegada de Colón a América, no tardó en advertir las repercusiones económicas que de la llegada a las Indias podían derivarse, también los Reyes Católicos vieron en tan magno acontecimiento una posibilidad de recuperación de su déficit hacendístico, tras la guerra de Granada; teniendo en la mira sostener posteriores empresas europeas, y siguiendo el ejemplo de Portugal, cuyo príncipe había duplicado sus rentas desde la llegada del oro de Guinea. En la época colombina, dos claras vertientes se aprecian en los propósitos del Almirante genovés, una función del ideal espiritual y la otra en función de un utilitarismo económico personal, teniendo siempre en cuenta en ambas el interés de la Corona.

Podría decirse que el primer impuesto que fue implantado en las recién descubiertas tierras, fue directo y personal: la fuerza de trabajo indígena; por ello se ordenó que todos los hombres y mujeres sometidos pagaran el impuesto en servicios personales.

Pasaron algunos años para que se implementara el sistema tributario en América de una forma organizada; siendo los impuesto más importantes en aquella época, los siguientes:

- **EL SINODO:** Pagado por encomenderos a los sacerdotes que adoctrinaban a los nativos en la fe cristiana.

- **ALCABALA:** Gravaba actos jurídicos (como trasposos, compra-ventas y herencias), realizados por españoles,

fijándose su monto en 2%.

- **ALMOJARIFAZGO:** Impuesto que gravaba las exportaciones de productos con destino a España.

- **MEDIA ANNATA SECULAR:** Sobre el sueldo de altos funcionarios, nombrados por la corona, siendo éste el antecedente al impuesto sobre la renta.

- **DERECHO DE BARLOVENTO:** Gravaba mercancías que entraban y salían del país; cobrábase anualmente.

- **IMPUESTO DE PAPEL SELLADO:** Este era de cuatro colores diferentes, computados en períodos de dos años y de acuerdo a su valor llevaban la firma del administrador.

Ya en la época independiente, continuaron cobrándose los impuestos de alcabala, barlovento y papel sellado.

Hoy en día, la lista de tributos que debe soportar el guatemalteco, dependiendo del acto que desea realizar, es extensa.

1.2 DEFINICION DE TRIBUTO:

HECTOR VILLEGAS, dice "son prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (1)

SAINZ DE BUJANDA los define como "obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir las necesidades de éste, que la ley hace nacer

(1) Villegas, Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1,950. Pg. 73.

directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece.(2)

Para GUIULIANI FONROUGE, tributo "es la 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" (3).

Para BLUMENSTEIN, citado por Giuliani Fonrouge, "son las prestaciones pecuniarias que el Estado o el ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".(4)

Finalmente podemos decir que tributo es toda aportación dineraria que el Estado está facultando a exigir de los particulares, en virtud de su poder de imperio, para cumplir con los fines que le son propios.

1.3 CARACTERISTICAS:

De las definiciones enunciadas anteriormente, las cuales coinciden en lo esencial, podemos enumerar como características que todo tributo debe tener, las siguientes:

A. Prestación pecuniaria: No debe hacerse efectivo el pago del impuesto en especie, debe hacerse en dinero.

B. Obligatorio: Es un pago establecido a los contribuyentes, en virtud del ius imperium del Estado.

(2) Sainz de Bujanda, Fernando, "Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense de Madrid, 2a. Edición, Madrid, España, 1,982. Pág. 147.

(3) Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero". Volúmen I, Editorial Depalma Buenos Aires, Pág. 308.

(4) Ibidem. Pág. 309.

C. **Definitivo:** No es reembolsable.

D. **Sin contraprestación:** El Estado no queda obligado a la prestación de un servicio, en virtud del tributo.

E. **Legal:** Debe existir una ley previa para poder exigir un tributo (*nullum tributum sine lege*).

F. **Su finalidad es satisfacer necesidades colectivas.**

G. **Unilateral:** Pues es fijado arbitrariamente por el Estado sin consultar previamente al contribuyente.

H. **Solo las personas jurídicas individuales y colectivas** están sujetas al cumplimiento de la obligación tributaria.

I. **El tributo grava la economía privada del contribuyente** proporcionalmente, atendiendo al principio de justicia tributaria.

1.4 NATURALEZA JURIDICA

Todos los autores que han enunciado una definición de impuestos concuerdan en que son aportaciones dinerarias de los miembros de una comunidad para que el Estado pueda realizar sus fines. Estudiosos de la ciencia financiera han tratado de explicar la naturaleza jurídica de los impuestos, sin embargo estas doctrinas contractualistas ya no tienen relevancia jurídica; la razón de citarlas es por un fin meramente histórico.

A) TEORIA DE LA EQUIVALENCIA:

Esta tesis fue sostenida por Pufendorf, de la escuela "cameralista"; la cual nació a mediados del siglo XVII, y tenía por objeto preparar a los funcionarios fiscales de la "Camara Principis". Según esta teoría, el impuesto **ES EL**

PRECIO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL ESTADO A LOS PARTICULARES.

CRITICA:

- * No toda actividad del Estado es un servicio público.
- * Hay gastos que el Estado realiza fuera de la prestación de servicios.
- * Generalmente, el particular que paga un impuesto no recibe una prestación a cambio.

B) TEORIA DEL SEGURO:

Según esta teoría, el impuesto es UNA PRIMA DE SEGUROS QUE SE PAGA COMO GARANTIA DE LA SEGURIDAD INDIVIDUAL QUE ESTA OBLIGADO A PROPORCIONAR EL ESTADO.

CRITICA:

- * En ninguna etapa histórica, se ha considerado la actividad del Estado, simplemente como la protección de la hacienda de sus habitantes.
- * En los presupuestos de los Estados modernos, las cantidades destinadas a los servicios de seguridad de sus miembros es mínima.

C) Teoría que considera que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

La crítica que se le hace a esta teoría es que como ya se indicó con anterioridad, la actividad estatal no puede ser limitada a formas únicas.

D) TEORIA DEL SACRIFICIO:

Para esta teoría el impuesto es un sacrificio en virtud

de que el contribuyente debe desprenderse de una parte de su patrimonio sin obtener de inmediato un beneficio, debiendo ser este sacrificio el mínimo posible, con el objeto de no obstaculizar la producción.

Como indiqué en un principio, las anteriores teorías ya no tienen validez. En la actualidad el tributo es el medio por el cual los integrantes de una sociedad contribuyen a que el Estado tenga la capacidad económica para realizar los fines para los cuales este fue creado, y que a la postre serán de beneficio colectivo.

1.5 EL IUS IMPERIUM DEL ESTADO:

El ius imperium o poder tributario es la potestad que tiene el Estado de crear e imponer tributos.

Para Giuliani Fonrouge: "es la facultad que tiene el Estado para establecer los tributos o contribuciones necesarias para realizar sus funciones. La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".(5) Sergio de la Garza lo define como "la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza, para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".(6) En el poder tributario el Estado actúa adoptando una posición de soberanía de manera tal que los particulares se presentan como sus súbditos

(5) Giuliani Fonrouge, Carlos María. ob. cit. Pág. 310.

(6) De la Garza, Sergio Francisco. ob. cit. Pág. 365.

sometidos a su poder y en el cual de manera evidente el Estado se encuentra en una situación de superioridad respecto de los particulares ejercitando verdaderamente un poder aún cuando ese poder tenga que estar sujeto a normas de categoría constitucional.

1.5.1 CARACTERISTICAS:

A. IMPRESCRIPTIBLE: Poder tributario es permanente; mientras exista Estado, existirá potestad tributaria, aunque esta no sea ejercida.

B. ORIGINARIO: Poder tributario tiene su origen en el Estado mismo.

C. IRRENUNCIABLE: En vista de que poder tributario es inherente al Estado, este no puede desprenderse de tal atributo; no puede renunciar a su poder tributario, ya que si lo hiciera, estaría renunciando a su subsistencia.

D ABSTRACTO: El poder tributario existe antes de ser ejercitado, si el Estado no lo ejercita, es que no lo está concretizando.

E. TERRITORIAL: Se ejercita única y exclusivamente dentro del territorio del Estado.

F. LEGAL: Se establece a través de normas legales de carácter constitucional y ordinario.

1.6 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

La fuente de los tributos exclusivamente es la ley (nullum tributum sine lege), y es en virtud de esta que pueden ser creados, modificados o derogados. El principio de

legalidad está regulado en nuestra Carta Magna en el artículo 239.

Desde el inicio de nuestra vida independiente, los tributos han tenido un fundamento constitucional, y muestra de ello es que en la primera Asamblea Nacional Constituyente, en 1,824, para satisfacer las necesidades del nuevo estado, se legisló sobre los tributos, así: "Artículo 84: Corresponde a la Asamblea, entre otras muchas atribuciones y prerrogativas, determinar el gasto de la administración del Estado y decretar los impuestos y contribuciones de toda clase necesaria para cubrirla; estableciendo las contribuciones públicas, su naturaleza, cantidad, duración y modo de percibirlos."

1.7 CLASIFICACION:

Hay varias clasificaciones atendiendo cada una de ellas a distintos aspectos de la tributación; aquí incluimos la contemplada en nuestro ordenamiento legal y las más importantes doctrinariamente.

Nuestra Constitución Política únicamente los clasifica como "ordinarios y extraordinarios" en el artículo 239.

1.7.1 ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS;

El aspecto temporal es fundamental en esta clasificación, la cual se fundamenta en la periodicidad de la recaudación fiscal. Los impuestos ordinarios gravan la renta de las economías con una periodicidad constante, en tanto que los extraordinarios afectan el capital privado en circunstancias excepcionales y en virtud de ello, no

constituyen una fuente estable de ingresos fiscales.

Comúnmente se da a los términos "impuesto" y "tributo" un significado sinónimo, pero es necesario aclarar que no lo son; el tributo es el género, el impuesto es la especie, es decir que el impuesto es una clase de tributo.

Dentro de los tributos encontramos:

- * impuestos,
- * arbitrios,
- * contribuciones especiales y de mejoras,
- * tasas.

Es de hacer notar que la Constitución Política, no toma a las tasas como especie del tributo, al tenor del artículo 239 que establece: "corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar IMPUESTOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS, ARBITRIOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES."

En los artículos 260 y 261 se regula las tasas diciendo que son propiedad exclusiva del municipio.

1.7.2 DIRECTOS E INDIRECTOS:

Esta es la clasificación tradicional de los impuestos, Cabanellas define al impuesto directo como "el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recausados de conformidad con listas nominales de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza".(7)

Asimismo define al impuesto indirecto como "el que gravita sobre los objetos del consumo o determinados servicios y que

(7) Cabanellas, Guillermo. "Diccionario de Derecho Usual".
Pag. 348.

se encuentran incluidos con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos. Recibe su nombre por satisfacerse de manera indirecta". (8) Esta clasificación, ha creado división entre los tratadistas, pues mientras unos no le otorgan ningún valor, otros la consideran como una de las clasificaciones básicas en el estudio de los impuestos.

Los criterios que han fundamentado esta clasificación son los siguientes:

A. CRITERIO ADMINISTRATIVO:

Este criterio afirma que los impuestos directos son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza. Se diferencia de los indirectos porque aquellos se perciben de conformidad con listas nominativas de contribuyentes, es decir que el contribuyente está plenamente identificado; en los impuestos indirectos se desconoce a la persona del contribuyente, por cobrarse dicho impuesto con motivo de ciertos actos de la vida económica.

B. CRITERIO DE LA PERCUSION:

Basándonos en la posición adoptada por este segundo criterio, será impuesto directo aquel en el cual el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el fisco, confundiéndose en tal virtud las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto.

Todo lo contrario sucede en el impuesto indirecto, en

(8) Cabanellas, Guillermo. Ob.cit. Pág.348.

virtud de que éste no grava al verdadero contribuyente, se grava por percusión, de tal forma que las calidades de sujeto del impuesto y pagador del mismo son distintas.

C. CRITERIO BASADO EN LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Se ha afirmado que, de los tres criterios, este es el más acertado y señala que el carácter de directo o indirecto de un impuesto dependerá de que los "impuestos afecten manifestaciones inmediatas o mediatas de la capacidad contributiva" (9). Lo anterior significa, que en los impuestos directos, el Estado determina la capacidad contributiva de la persona, tomando como referencia las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por el contribuyente; en los impuestos indirectos el Estado ignora la posición económica del contribuyente.

Las siguientes son características que le son atribuidas a los impuestos indirectos:

1. Es la forma de percepción de impuestos más abundante.
2. Son los de más fácil percepción en virtud de ser imperceptible su pago.
3. Es la contribución más libre y voluntaria.
4. Es impersonal.
5. Es la más cómoda, ya que no exige el exámen, control y pesquisas de libros y documentos que requiere la contribución directa.

En cuanto a ventajas de la tributación indirecta, podemos enumerar las siguientes:

(9) Matus Benavente, Manuel. "Finanzas Públicas". Pág. 243.

1. Permiten gravar a un sector de la población que de otra manera quedaría exenta del impuesto.
2. Solo a través de los impuestos indirectos se pueden cubrir los fuertes presupuestos contemporáneos que no serían soportados por los impuestos directos.
3. Mayor rendimiento espontáneo.

Los inconvenientes o desventajas de los impuestos indirectos son los siguientes:

1. No son justos.
2. No tienen la misma fijeza que los impuestos directos.
3. Gastos de percepción son más elevados (se necesita de numeroso personal para evitar fraudes).
4. Provocan desmoralización cuando las cuotas son demasiado elevadas.

Con respecto a los impuestos directos, a estos se les atribuyen las siguientes ventajas:

- A. Certeza para el Estado de una renta cierta, conocida con antelación y con la que puede contar con fijeza.
- B. Por medio de ellos se hace posible la justicia fiscal
- C. Mayor fijeza que los indirectos en tiempos de crisis

Desventajas de los impuestos directos:

- A. Muy sensibles a los contribuyentes.
- B. Poco productivos
- C. No permiten un control exacto de la base impositiva ya que para determinarlos se requiere de la declaración del contribuyente.
- D. Poco elásticos.

E. Favorecen más a la arbitrariedad por parte de los agentes ficales.

El tratadista Flores Zabala indica en su obra (10) que los impuestos directos pueden a su vez dividirse en impuestos sobre los actos y sobre el consumo, en cuanto a los impuestos indirectos, indica que éstos se dividen en impuestos sobre artículos de lujo e impuestos sobre artículos de consumo necesario.

Finalmente señala que los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales, dependiendo si el gravámen recae sobre la renta del sujeto pasivo y sobre la cosa objeto del gravámen.

1.8 ELEMENTOS:

Elemento es la parte integrante de un objeto, verbigracia, un Código está formado de capítulos, los cuales están subdivididos en títulos y estos a su vez están integrados por artículos. En ciertos casos los elementos son indispensables y en otros no, por ejemplo, el motor es un elemento indispensable de un automóvil, no así el parachoques.

Con respecto a los tributos, también estos cuentan con elementos que les son necesarios para que puedan funcionar, haciéndose ya la aclaración de que estos elementos, son independientes de los elementos comunes a las especies del tributo (impuestos, arbitrios, tasas, etc.) Estos elementos son extraídos de la definición que de "tributo" ha dado el autor Héctor Villegas.

(10) Flores Zabala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas" Pág. 246.

1. PRESTACIONES COMUNMENTE EN DINERO:

Al no indicarse una cantidad específica, se presume que esta se determinará en alguna ley especial. Este es considerado el **ELEMENTO CUANTITATIVO**.

2. EL ESTADO EXIGE UN EJERCICIO DE SU PODER DE IMPERIO A LOS PARTICULARES

De lo anteriormente señalado encontramos que por una parte el Estado tiene la facultad de imponer a los particulares ciertas cargas fícales y por la otra parte, la obligación de éstos de cumplir con dichas cargas. El Estado adquiere las características de sujeto activo, en tanto que el particular considerado como contribuyente es el sujeto pasivo de la relación. Este es el **ELEMENTO SUBJETIVO**.

3. LA EXISTENCIA DE UNA LEY PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS FINES

Se presume que la norma legal tendrá vigencia únicamente dentro de las fronteras del Estado en que se dictó, este es el **ELEMENTO ESPACIAL**. Pero cualquier ley no puede tener una vigencia indeterminada, debe ajustarse a la realidad de la sociedad a la cual se aplica en estos casos una nueva ley que se adapta a las condiciones presentes, deroga a una ley anterior, esto da origen al **ELEMENTO TEMPORAL**, es decir, el período durante el cual opera la relación jurídica tributaria y también la vigencia de la obligación tributaria.

1.9 LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS:

Fue Adam Smith quien básicamente formuló los principios teóricos de los impuestos, los cuales continúan teniendo plena vigencia, llegando a constituir los principios clásicos

de la imposición. Con la evolución de los estudios financieros, estos principios han servido de fuente a otros principios jurídicos, económicos y financieros de la imposición, que se analizan a continuación. Dichos principios son los siguientes:

A. DE JUSTICIA

B. DE CERTIDUMBRE

C. DE COMODIDAD Y

D. DE ECONOMIA

A. PRINCIPIO DE JUSTICIA:

Este principio puede enunciarse de la siguiente forma:

LOS SUBDITOS DE UN ESTADO DEBEN CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DEL GOBIERNO EN UNA PROPORCION LO MAS CERCANA POSIBLE A SUS RESPECTIVAS CAPACIDADES; es decir, en proporción a los impuestos de que gozan bajo la protección del Estado; de observarse esta máxima dependerá de que se realice la equidad en los impuestos.

Según este principio, el aporte dinerario que el contribuyente entregue al fisco, dependerá del importe de sus rentas; de tal manera que quien tiene un ingreso más elevado que otro, que tribute más.

Actualmente este principio a la vez se desarrolla por medio de los principios o reglas siguientes:

A. El principio de generalidad en la imposición:

Todo el que goza de rentas bajo la protección del Estado, debe contribuir al financiamiento del gasto público. Este postulado surgió como una reacción contra los

privilegios y exclusiones tributarias existentes al momento en que fue enunciado.

Todo ciudadano debe contribuir a proveer al Estado de fondos que le permitan subsistir y realizar sus fines, sin embargo el hecho de que todos contribuyan no significa que deben contribuir en la misma cuantía, pues un ciudadano difiere económicamente hablando en mayor o menor medida de los demás. Esta regla debemos entenderla en el sentido de que a todo aquel que tenga capacidad contributiva no debe permitírsele la exención de impuestos.

B. El principio de uniformidad en la imposición:

La uniformidad, según lo señala Flores Zavala (11), significa que todos son iguales ante el impuesto, además señala dos criterios para lograr determinar la uniformidad del impuesto; uno, objetivo y otro, subjetivo, que, combinados dan el índice correcto de la capacidad contributiva como criterio objetivo, la igualdad de sacrificio como criterio subjetivo, la capacidad contributiva que depende de la cuantía de las rentas o del capital. "La igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen"(12).

De lo anteriormente dicho puede concluirse que el principio de uniformidad decansa, o bien se fundamenta en el principio de capacidad contributiva, suponiendo una limitación al poder tributario del Estado, constituyendo un derecho del contribuyente a protestar contra una carga tributaria

(11) Flores Zabala, Ernesto. Ob. cit. Pág. 135.

(12) Ibidem. Pág. 137.

sumamente excesiva y arbitraria.

Gracias a este principio, en las legislaciones tributarias modernas se han concedido a los contribuyentes ciertos desgravamientos por cargas familiares.

B. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE:

Matus Benavente lo enuncia así: "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deber ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas" (13).

Lo anterior no amerita explicación, solamente he de añadir que para cumplir con este principio, la ley debe comprender las siguientes reglas:

- La legislación en materia tributaria debe ser redactada en forma clara.
- La ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes datos: sujeto, objeto, cuota, forma de hacer la valuación de la base, forma y fecha de pago, quien paga, a quién se paga, penas en caso de infracciones tributarias, formas de determinar el impuesto, recursos que proceden frente a una actuación ilegal de la administración tributaria, etc.
- Implementar los recursos necesarios para que las leyes fiscales lleguen a conocimiento del contribuyente a quien afecte.
- Las leyes tributarias no solo deben ser publicadas en

(13) Matus Benavente. Ob. cit. Pág. 138.

los medios señalados por la ley, sino en todos aquellos que faciliten su divulgación.

C. PRINCIPIO DE COMODIDAD:

Según este principio, TODO IMPUESTO DEBE RECAUDARSE EN LA EPOCA Y EN LA FORMA EN LAS QUE ES MAS PROBABLE QUE CONVENGA SU PAGO AL CONTRIBUYENTE Y SEGUN EL PROCEDIMIENTO QUE PUEDA PRESUMIRSE MENOS INCOMODO PARA ESTE.

Los impuestos sobre el consumo son los que responden mejor a esta regla, pues su pago es insensible para el contribuyente.

De esta manera, el Estado debe acomodar las épocas de pago de los impuestos a los momentos favorables de las economías o fraccionar el pago de los mismos, adaptándolos periódicamente a la capacidad que las economías tienen para concurrir a las cargas del Estado.

D. PRINCIPIO DE ECONOMIA:

Adam Smith se refiere a este principio diciendo que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeño posible. Ya hemos analizado en la definición lo que es un tributo, que su justificación está en darle permanencia al Estado y que por medio de ellos, éste pueda realizar sus fines en favor de la población que los soporta. Pero esta justificación se desnaturalizaría si los gastos de la recaudación del tributo fueran tan elevados que se lograra un mínimo de rendimiento del mismo. La administración tributaria debe buscar métodos de recaudación

que sean efectivos, simplificados y al menor costo posible, para poder aprovechar al máximo el tributo recaudado.

1.10 PRINCIPIOS JURIDICOS DE LOS IMPUESTOS:

1.10.1 Fundamentos constitucionales de la administración tributaria.

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

"Nullum tributum sine lege", en esta expresión latina está contenido de manera sintética este principio. Un tributo existe solamente si hay una ley anterior que lo establezca, en tal sentido, solo por medio de ley puede:

- * Crearse obligaciones tributarias tipificando el hecho generador de ellas, modificarlas o suprimirlas.
- ** Establecerse las bases imponibles o tasas aplicables.
- *** Otorgar exenciones y otros beneficios.
- **** Tipificar infracciones, establecer las respectivas sanciones y conceder amnistías; y
- ***** Establecerse los procedimientos jurisdiccionales.

Este principio es la regla general para todo tributo (impuestos, tasas, arbitrios, contribuciones especiales y de mejoras, etc.)

De lo anteriormente indicado podemos decir que este principio se fundamenta en la garantía de la libertad y propiedad individual, y de los derechos e intereses sociales. En nuestra Constitución Política lo encontramos en el artículo 239.

2. EXCLUSIVIDAD DEL ORGANISMO LEGISLATIVO PARA DECRETAR TRIBUTOS:

Al principio del artículo 239 de la Constitución Política de la República, podemos leer en su parte conducente que "corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación especialmente las siguientes:

- el hecho generador de la relación tributaria.
- las exenciones,
- el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.
- la base imponible y el tipo impositivo.
- las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- 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 de los tributos. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretan a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación."

¿Qué es el hecho generador?

Es el acontecimiento, suceso o acto que produce la obligación tributaria.

El modelo de Código Tributario para América Latina, en

su artículo 37 lo define así: "el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".

¿Qué son las exenciones?

En el hecho generador se describen ciertos hechos, que al ser realizados por una persona en determinado lugar y tiempo dan origen a la obligación tributaria; paralelamente pueden existir otras circunstancias que neutralizan la consecuencia jurídica derivada de la realización del hecho generador, estas son las exenciones.

En el Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas encontramos la siguiente definición: "situación de privilegio que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación." (14)

¿Quién es el sujeto pasivo? Quién es el responsable solidario? En qué se diferencian?

La base imponible es la cuantificación y valoración del hecho generador de acuerdo a las normas que la ley determina y por tipo impositivo el porcentaje o cuota que se aplica a la base para determinar el monto del impuesto a pagar.

¿Qué son las deducciones, descuentos, reducciones y recargos?

Por deducción se entiende los elementos legales que sirven para depurar la base imponible, por descuento una rebaja de la deuda tributaria en virtud de cantidades ya

(14) Cabanellas, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Tomo II. Pág.146.

satisfechas; por deducción se conoce a la cantidad que disminuye la ley del impuesto, una vez determinada la base imponible y el recargo es el incremento que se hace al monto del impuesto.

Qué son las infracciones y sanciones tributarias?

La infracción se configura cuando una norma tributaria no es cumplida o es violada en tanto que las sanciones tributarias son las penas o castigos que la ley fiscal impone a quien a infringido una norma de naturaleza impositiva.

Las sanciones deben apegarse a lo que establecen los artículos 41 y 221 de la Constitución Política de la República, el primero de ellos prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido y el artículo 221 en su segundo párrafo establece que para ocurrir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo no será necesario ningún pago o caución previa.

La facultad sancionadora del Estado se encuentra limitada por las siguientes garantías constitucionales:

- Garantía de irretroactividad de la ley (arto. 15)
- Derecho de defensa (arto. 12)
- Principio de legalidad, en el sentido de que la sanción debe estar contenida en una ley anterior a la comisión del hecho. (arto.17)

3. PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL:

Este principio lo encontramos en la Constitución Política de la República en su arto. 239, en el cual se

indica que toda legislación que tienda a la creación de los tributos debe emanar exclusivamente del Organismo Legislativo; debiéndose seguir el procedimiento establecido en la misma Constitución.

4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO:

El arto. 243 de la Constitución Política estatuye lo siguientes: el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble y múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación interna, 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 periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente para no dañar al fisco.

Al analizar esta norma, se llega a la conclusión, de que es basamento para la realización de la justicia y equidad, en el sentido de que cada contribuyente debe contribuir al régimen tributario atendiendo a la medida de su capacidad contributiva.

Implícitamente dentro de este principio encontramos otros, como lo son el de generalidad, igualdad, proporcionalidad.

5. PRINCIPIO "SOLVE ET REPETE":

Cualquier contribuyente que en una contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de una resolución

administrativa, previamente debe pagar el importe del tributo que en ella se indique. Se considera muy atinada la decisión de los constituyentes de eliminar este principio en la actual Constitución, pues el mismo representaba un privilegio para el Estado, limitándose y en algunos casos vedándose el derecho de defensa de los contribuyentes.

1.10.2 PRINCIPIOS JURIDICOS ORDINARIOS:

Ya se han analizado principios constitucionales de la tributación: sin embargo hay otros principios jurídicos que no están regulados en la Constitución, sino que en leyes ordinarias, a los cuales el tratadista Ernesto Flores Zavala denomina principios jurídico ordinarios de los impuestos. Estos principios no tienen la fijeza ni la generalidad de los contenidos en la Constitución, pero regulan los elementos esenciales de los impuestos, como el sujeto, objeto, cuotas, formas de recaudación, sanciones, procedimientos administrativos, etc.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico positivo, podemos distinguir las siguientes disposiciones ordinarias que regulan los impuestos:

- Código Tributario,
- Código Fiscal,
- Leyes ordinarias que regulan los impuestos
- Reglamentos a las leyes ordinarias
- Circulares y disposiciones de la autoridad competente que aclaran y precisan las normas de aquellos cuerpos dispositivos.

El Código Tributario es de reciente creación y ha venido a llenar numerosas lagunas en materia fiscal. Dicho cuerpo legal está integrado por los siguientes títulos:

- I Disposiciones Preliminares
- II Obligación tributaria
- III Infracciones y sanciones
- IV Procedimiento ante la administración tributaria
- V Disposiciones finales.

Desde tiempo atrás, venía sintiéndose la necesidad de un Código Tributario que estatuyera las normas básicas de la tributación, que diera definiciones y en general que normara de una forma específica aspectos referentes a la tributación.

Anteriormente los recursos administrativos de revocatoria y reposición seguidos ante la administración tributaria, eran regulados por la Ley de lo Contencioso Administrativo; con la vigencia del Código Tributario se establecen procedimientos específicos cuando el asunto sea de naturaleza fiscal. Realmente no hay un cambio sustancial, lo más importante es que se amplía el plazo para interponer el recurso, de tres a diez días y en el recurso de revocatoria, hay un plazo de cinco días para que el Director General eleve el expediente al Ministerio de Finanzas Públicas, y finalmente que dentro de los treinta días que tiene el Ministro para resolver, si lo estima conveniente debe recabar un dictámen de la Dirección de Estudios Financieros el cual debe rendirse dentro del plazo de quince días hábiles y en todo caso debe dar audiencia por quince días al Ministerio

Público. También es importante mencionar que en caso de que se deniegue el recurso de revocatoria, el contribuyente puede ocurrir directamente al Ministerio de Finanzas Públicas dentro de los diez días hábiles siguientes a la notificación de la denegatoria.

A mi criterio, en el Código Tributario, se regula de una forma más clara lo referente a los recursos ante la administración.

Con respecto al Código Fiscal, este se encuentra derogado expresa o tácitamente en muchos de sus capítulos ya que las normas vigentes en dicho código son totalmente anacrónicas, obsoletas y sin aplicación. Como ejemplos de leyes ordinarias que regulan impuestos podemos enumerar las siguientes:

LEY DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES,
LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO Y
LEY DEL IMPUESTO DEL TIMBRE Y PAPEL SELLADO ESPECIAL
PARA PROTOCOLOS, etc.

CAPITULO II

2. ORGANIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN GUATEMALA

Compete al Ministerio de Finanzas Públicas la realización de las funciones y atribuciones concernientes a cobrar, recaudar, controlar, fiscalizar y administrar los impuestos y en general todas las demás rentas, tributos e ingresos que deba percibir el gobierno.

Por su parte el Ministerio de Finanzas Públicas delega en la Dirección General de Rentas internas la realización de las funciones y atribuciones ya enumeradas.

El artículo 29 del reglamento de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas establece que corresponde a la Dirección General de Rentas Internas el control, recaudación y fiscalización de los impuestos y demás ingresos que perciba el Estado, cuya recaudación no esté encomendada por ley a otras dependencias o entidades gubernamentales.

Con el objeto de cumplir con sus fines y atribuciones la Dirección General de Rentas Internas se organiza de la siguiente manera:

1) DIRECCION GENERAL:

- A) Consejo Consultivo
- B) Asesoría Jurídica
- C) Secretaría General
- D) Inspección Interna
- E) Sección de Personal

2) PRIMERA SUB-DIRECCION:

- A) Departamento de Fiscalización
- B) Departamento de Impuesto al Valor Agregado
- C) Departamento de Control Tributario
- D) Departamento del Impuesto Sobre la Renta
- E) Programa de Consolidación del Sistema Integral Tributario MEP/BID/CIAT/RTU/CC.

3) SEGUNDA SUBDIRECCION:

- A) Departamento de Servicios Internos
- B) Departamento de Registro Tributario Unificado
- C) Departamento del Impuesto sobre Uso de servicios y actividades comerciales
- D) Departamento de Receptoría y cobros
- E) Departamento de Estudios
- F) Coordinatura Departamental y
- G) Administraciones de Rentas Internas Departamentales.

Los departamentos se subdividen a su vez en secciones, unidades y divisiones para un mejor desenvolvimiento de la organización administrativa.

Las principales funciones de la Dirección General de Rentas Internas son las siguientes:

A) Dictar las disposiciones necesarias para el eficiente control, recaudación y fiscalización de los impuestos y demás ingresos mencionados anteriormente; y velar por su debida ejecución

B) Aplicar las disposiciones legales en materia de su competencia y dictar las normas de interpretación para

facilitar su cumplimiento.

C) Efectuar los estudios respectivos y desarrollar las labores que le correspondan, para la ejecución de la política tributaria fijada por el Ministerio de Finanzas Públicas.

D) Elaborar planes anuales de trabajo; velar porque se cumplan y evaluar sus resultados.

E) Llevar los registros necesarios para el control de contribuyentes y de los impuestos respectivos.

F) Establecer, mantener y administrar el catastro de bienes inmuebles, fijar las normas y especificaciones de valuación de los mismos para la aplicación de los impuestos respectivos; y efectuar los avaluos fiscales correspondientes.

G) Tramitar las solicitudes e impugnaciones que presenten los contribuyentes y resolverlas cuando fueren de su competencia, conforme a la ley.

H) Realizar las gestiones administrativas y judiciales para exigir el pago de los impuestos e ingresos bajo su control, e imponer, en su caso, las sanciones correspondientes.

I) Velar porque las personas obligadas a retener impuestos, los enteren a la oficina fiscal respectiva en la forma y plazos establecidos por la ley.

J) Activar el cobro de los impuestos y demás ingresos bajo su control, que se encuentren en mora y celebrar convenios de pago con los deudores cuando sea conveniente para los intereses fiscales.

2.1 METODO DE RECAUDACION DE LOS TRIBUTOS:

En Guatemala el método utilizado para la recaudación del impuesto sobre la renta y el IVA es la declaración jurada, la cual se hace por escrito; en ella el sujeto pasivo manifiesta o reconoce de forma espontánea ante la administración tributaria que hay una circunstancia o elemento susceptible de configurar un hecho imponible el cual se cuantifica adecuadamente.

Lo referente a la declaración jurada está regulado en el artículo 40 de la Ley del I.V.A. No obstante lo anterior, en el artículo 50 de la misma ley se exime de esta obligación a los pequeños contribuyentes, en virtud de que el resultante por la diferencia entre los débitos y los créditos fiscales, se satisface adhiriendo timbres fiscales a la hoja del libro de compras y ventas, donde se hayan registrado las operaciones del respectivo período impositivo, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo. En el caso de que se produjera un remanente del crédito fiscal, estos podrán trasladarse al período siguiente hasta que se agoten, sin que pueda pedirse su devolución.

El impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos es de tipo documental pues el mismo se satisface cuando el notario compra las hojas del papel especial de protocolos y al adherir las estampillas fiscales en los documentos y actos que según la ley están afectos, y los particulares cuando extienden recibos, comprobantes de pagos de premios de lotería, rifas y sorteos, etc.