

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

**IMPORTANCIA DEL CONOCIMIENTO DE LA LEY DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA EL PROFESIONAL  
UNIVERSITARIO, POR SER SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.**

**PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

**POR  
CESAR DE LA CRUZ ARRIOLA**  
Previo a optar al Grado Académico de

**LICENCIADO EN CIENCIA JURIDICAS Y SOCIALES**

**Y a los Títulos de**

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, septiembre de 1,994**

**PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central**

PL  
04  
T(1398)

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

DECANO	Lic. Juan Francisco Flores Juárez
VOCAL I	Lic. Luis César López Permouth
VOCAL II	Lic. José Francisco De Mata Vela
VOCAL III	Lic. Roosevelt Guevara Padilla
VOCAL IV	Br. Erick Fernando Rosales Orizábal
VOCAL V	Br. Fredy Armando López Folgar
SECRETARIO	Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
TECNICO PROFESIONAL

DECANO	Dr. Carlos Larios Ochaíta
(en funciones)	Lic. José Roberto Mena Izeppi
EXAMINADOR	Lic. Rodrigo Herrera Moya
EXAMINADOR	Lic. Carlos Rubén García Peláez
SECRETARIO	Lic. César Augusto Conde Rada

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

Lic. Luis César López Permouth

ABOGADO Y NOTARIO  
OFICINA JURÍDICA



Guatemala, 10 de agosto de 1994. 2802-94

Licenciado

Juan Francisco Flores Juárez,

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y

Sociales, Universidad Autónoma de San Carlos de Guatemala,

Su Despacho.

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES  
SECRETARÍA

11 AGO. 1994

RECIBIDO  
Borr. 17  
OFICIAL

De mi consideración:

Sea servido el señor Decano, mediante el presente Dictamen en torno al trabajo de tesis del Bachiller CESAR DE LA CRUZ ARRIOLA, relativo al desconocimiento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por parte del profesional universitario.

En mi calidad de consejero de tesis, asesoré al sustentante en torno a la bibliografía, métodos y técnicas a aplicar en los momentos lógico, metodológico y técnico, habiendo tenido las valiosas sugerencias del Licenciado Rolando Morgan Sanabria, para la implementación del instrumento de medición en esta última fase; asesoré al sustentante en el momento o fase de la nueva elaboración teórica, teniendo como resultado algunas variaciones al parámetro hipotético que orientó la investigación.

Resalto el escrúpulo, la sencillez y la honradez científica del sustentante, que ha redundado en la producción de un trabajo que bien puede ser fuente de consulta en los cursos de Derecho Financiero de nuestra Facultad; a la vez, sus recomendaciones son atinadas, al mantener concordancia con la realidad y con lo investigado.

Por lo anterior, OPINO que el trabajo llena los requisitos exigidos por nuestra Academia, y que, luego de la ilustrada opinión del revisor de tesis a nombrarse, puede servir de base para el examen público de mérito.

Atentamente,

*Luis César López Permouth*  
Lic. Luis César López Permouth  
Asesor de tesis



c.c./file

LCLP/mslf.

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, agosto doce, de mil novecientos noventicuatro.

Atentamente pase al Licenciado VICTOR MANUEL HERNANDEZ SAL  
GUERO, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del  
Bachiller CESAR DE LA CRUZ ARRIOLA y en su oportunidad emi  
ta el dictamen correspondiente.



*[Handwritten signature]*



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
**SECRETARIA**

26 AGO. 1994

**RECIBIDO**  
Horas 17 Minutos 30  
**OFICIAL**

Agosto 25 de 1994

Señor Decano:

En cumplimiento a la resolución, mediante la cual se me designó como Revisor de Tesis del Bachiller CESAR DE LA CRUZ ARRIOLA, titulada "IMPORTANCIA DEL CONOCIMIENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA EL PROFESIONAL UNIVERSITARIO, POR SER SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO", procedí a efectuar el trabajo correspondiente, habiendo observado que para el efecto se han llenado los requisitos mínimos en la presentación del informe final.

El Bachiller de la Cruz Arriola, ha cumplido con proceder en su trababajo con la metodología que se requiere para una investigación científica, requisitos que la Facultad ha impuesto y que la Unidad de Tesis ha exigido para el efecto.

En consecuencia, rindo el presente Dictamen y en virtud de que el trabajo está desarrollado en forma ordenada; las conclusiones y recomendaciones a mi juicio se ajustan a dicho trabajo y la bibliografía consultada es la adecuada al tema, por lo que considero que la Tesis del Bachiller de la Cruz Arriola puede ser aceptada para discutirse en el Examen Público respectivo, previo a que el sustentante opte a los títulos de Abogado y Notario y el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo del señor Decano.

Atentamente  
"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

*Victor Manuel Hernández Salguero*  
Lic. Victor Manuel Hernández Salguero  
REVISOR DE TESIS

Victor Manuel Hernández Salguero  
ABOGADO Y NOTARIO  
Colegiado 2738

Señor Decano  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

C.C. / archivo  
VMHS/anfo.

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, agosto treinta y uno, de mil novecientos noventa y cuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del Bachiller CESAR DE LA CRUZ ARRIOLA intitulado "IMPORTANCIA DEL CONOCIMIENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA EL PROFESIONAL UNIVERSITARIO, POR SER SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO". Artículo 22 del Reglamento para Exámenes Técnico Profesionales y Público de Tesis.



.ahg



**DEDICO ESTE ACTO A LA GLORIOSA FACULTAD  
DE**

**CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES  
DE LA TRICENTENARIA UNIVERSIDAD  
DE**

**SAN CARLOS DE GUATEMALA,  
"DONDE ORGULLOSAMENTE HE SIDO FORMADO  
COMO PROFESIONAL"**

ACTO QUE DEDICO A:

- Mi Señor y Salvador Jesucristo, quien ha sido mi fiel y Todopoderoso Sustentador , "El Arquitecto de mi vida y de esta obra".
- Mis padres, AURA YOLANDA ARRIOLA MARROQUIN DE SALVADOR, y ARMANDO SALVADOR GRAMAJO, por haberme brindado, con su abundante amor y esfuerzo propio, el apoyo moral y económico suficiente para alcanzar la meta.
- Mis hermanos, OSWALDO Y ALEJANDRO, su esposa DINORA y mi sobrino BRYAN ALEXANDER, por su incondicional apoyo.
- Mis abuelos, LAURO y MARIA DE ARRIOLA, por su cuidado, amor y sabios consejos, con los que han sabido orientarme.
- Mis tíos, MANUEL, ELVA, ROSA , HORTENSIA Y ELIZABETH, con mucho cariño.
- RINA ODETH MONROY LOYO, porque has sabido ser el motor que me ha impulsado a la consecución de este triunfo, que hoy comparto contigo "especialmente".
- El LICENCIADO MARCO TULLIO MONROY RIVERA, su esposa ROSA DELIA DE MONROY y familia, por su especial aprecio y preocupación por mi persona.
- El LICENCIADO JOSE VICENTE MORALES CASTELLANOS y familia, por haberme transmitido su experiencia, y haberme brindado su total confianza.
- BRENDA MARIBEL MONROY LOYO, a quien quiero como mi hermana.
- ELBA MARINA LOYO CABALLEROS viuda de VENTURA y sus hijos, Licenciados NOE ADALBERTO Y ENIO VINICIO, con cariño.
- Mis primos ESMERALDA MAGALY, HUGO Y EDDY VILEGAS con aprecio.
- Los licenciados OTTO ENRIQUEZ (Contador Público y Auditor) y LUIS CESAR LOPEZ PERMOUTH (Abogado y Notario), por todo el apoyo brindado.
- Mis compañeros de estudio: JACOBO FLORES MONZON, ELVIRA IQUIQUE y LUCRECIA SOTO, por nuestra excelente amistad.



## INDICE

INTRODUCCION	i
CAPITULO I	
LOS IMPUESTOS	
I.1. Nociones generales del Impuesto.	1
I.2. Definición de Impuesto.	4
I.3. Características.	7
I.4. Naturaleza jurídica de los Impuestos.	11
I.5. Fines del Impuesto.	15
I.6. Elementos de los Impuestos.	20
I.6. Clasificación de los Impuestos.	26
CAPITULO II	
LOS IMPUESTOS DIRECTOS	
II.1. Clasificación.	34
II.2. Ventajas y desventajas de los Impuestos Directos.	36
II.3. El Impuesto sobre la Renta como Impuesto Directo.	41
II.4. Historia del Impuesto sobre la Renta.	45
II.5. Antecedentes históricos del Impuesto sobre la Renta en Guatemala.	50
II.6. Características del Impuesto sobre la Renta.	55

### CAPITULO III

#### EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

III.1. Objeto y campo de aplicación del Impuesto.	58
III.2. El sujeto del Impuesto.	61
III.3. Período de Imposición.	68
III.4. La Renta y sus modalidades.	72
III.4.1. Renta Bruta.	79
III.4.2. Renta Presunta.	81
III.4.3. Exenciones.	86
III.5. La Renta Neta y la Renta Imponible.	93
III.5.A. Para profesionales en relación de dependencia.	97
III.5.B. Para profesionales en el ejercicio liberal de la profesión.	105

### CAPITULO IV

#### DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

IV.1. Tarifas y determinación del Impuesto.	116
IV.2. Declaración Jurada y liquidación del Impuesto.	124
IV.3. Pagos a Cuenta y Retenciones.	133
IV.4. Infracciones.	141
IV.5. Formulación de casos hipotéticos.	148
IV.5.a. Caso de un profesional en relación de dependencia.	149
IV.5.b. Caso de un profesional en el ejercicio liberal de la profesión.	151
IV.6. Indicaciones sobre los formularios utilizados	

CAPITULO V

EL PROFESIONAL UNIVERSITARIO Y LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA

- V.1. Su relación con la Ley. 158
- V.2. Situación del profesional frente a la Ley. Medida de  
su conocimiento. 161
- V.3. Causas que influyen en la medida de su conocimiento  
de la Ley. 183
- v.4. Beneficios que para el profesional se derivan de su  
conocimiento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. 191

CONCLUSIONES.

RECOMENDACIONES.

APENDICE.

BIBLIOGRAFIA.

## INTRODUCCION

La inquietud que surgió en mi persona por desarrollar un trabajo de Tesis referente a algún tópico del Derecho Tributario se produjo al finalizar mi octavo semestre de la carrera de Abogado y Notario, motivado fundamentalmente por el hecho de haber laborado, aproximadamente por dos años, como asistente de auditoría externa en una firma de Contadores Públicos y Auditores, experiencia que me permitió tener una estrecha relación con leyes tributarias de constante aplicación en la actividad económica y comercial de empresas dedicadas a la producción y distribución de bienes y servicios.

Mi inclinación por el Impuesto sobre la Renta se origina, entre otras cosas, por la constatación de que éste ocupa un lugar de suma importancia en el Sistema Jurídico Tributario guatemalteco, y otros tributos, como el Impuesto al Valor Agregado, que también es un representativo relevante del ordenamiento fiscal, giran en torno a aquel, es decir, el manejo del Impuesto al Valor Agregado orienta a complementar la eficacia del Impuesto sobre la Renta sobre los ingresos gravados del contribuyente, como un punto de referencia para proyección de lo que podrá generarse en concepto de Impuesto derivado de las ganancias del sujeto de gravamen. De allí, que el Fisco, en su calidad de sujeto activo y el contribuyente, como sujeto pasivo del impuesto, lo consideren determinante y

lo manejen , en cada caso en particular, con delicado interés y cautela.

De esta cuenta y al observar que el sector profesional resulta ser uno de los directamente afectados por el Impuesto sobre la Renta y que a la vez se encuentra desamparado al no contar, en la mayoría de los casos, con alguna formación tributaria, salvo el sector representativo de los profesionales en las ciencias económicas y abogados y notarios, y no comprender el articulado de la actual Ley que regula dicho impuesto, Decreto número 26-92 del Congreso de la República, ya que el conocimiento de ésta es notablemente escaso, me ha movido a plantear la situación real de este problema en el profesional guatemalteco, determinando y analizando las causas que lo originan, considerando que la base para hacer valer determinados derechos que la Ley del impuesto que nos ocupa, le confiere, se construye a través de del solido fundamento teórico y práctico, que se constituya por el suficiente y correcto conocimiento que con respecto al texto legal, acumule como un sustentáculo de su vida ciudadana.

Por esta razón, se pretende también, con el presente trabajo, despejar, por el propio análisis doctrinario, legal y técnico de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dudas e inquietudes, que el profesional plantea en su condición de sujeto pasivo del tributo. En el desarrollo de la Tesis se examinan las diferentes modalidades de Renta, los gastos y costos que para el profesional pueden ser deducidos de la renta que percibe, las tarifas del impuesto y el procedimiento de

determinación y se formulan casos hipotéticos del cálculo del tributo, atendiendo a la forma en que el profesional ejecuta su actividad, es decir, en forma liberal, en relación de dependencia, o en forma mixta.

Nuestro propósito de fondo, se encamina a aportar, mediante este trabajo de Tesis, un documento de guía y orientación que, aún cuando no despeje todas las interrogantes del profesional en relación al Impuesto sobre la Renta, pueda contribuir, en alguna medida, a la correcta formación tributaria del profesional universitario. A tal efecto, se presenta un trabajo donde se busca demostrar el desconocimiento de la normatividad relacionada, planteando el informe en cinco capítulos, relativos al estudio doctrinario de los Impuestos en general, al análisis de los Impuestos Directos por ubicarse el Impuesto sobre la Renta en esta categoría de Tributos, así como los aspectos de interés común en cuanto al propio Impuesto sobre la Renta, al análisis técnico-legal de la Renta y sus diferentes modalidades, de las tarifas del Impuesto y el procedimiento para su determinación; y a la presentación del nivel de conocimiento que el profesional universitario refleja en cuanto a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Mismos que derivan en las correspondientes conclusiones y recomendaciones, así como en anexos que apoyan lo escrito.

Presento pues, mi Tesis de Graduación, esperando sea de utilidad.

# CAPITULO I

## LOS IMPUESTOS

### I.1 NOCIONES GENERALES DEL IMPUESTO

Este tema ha sido tratado en varias tesis anteriores, pero es importante señalar que los impuestos constituyen una rama del tributo en general, el que, como objeto de estudio del Derecho Tributario, representa un sector importante dentro de los ingresos públicos.

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, proporciona el concepto legal de los tributos indicando que son "Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". (1)

Del concepto anterior, que recoge en su texto los elementos que la doctrina considera son esenciales para la existencia del tributo, pueden extraerse las características fundamentales de los tributos:

- 1o. Es una prestación coactiva;
- 2o. Es una prestación pecuniaria;

---

(1) Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Artículo 9.

3o. Tiene la función de asegurar al ente público los medios necesarios para la financiación de los servicios públicos.

Además debemos agregar que el poder del Estado, en materia tributaria, se ve limitado a través de dos principios fundamentales: El de Legalidad y el de Capacidad Contributiva, veamos en que consisten:

a. **EL DE LEGALIDAD:** De acuerdo a este principio, nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos previamente mediante ley, la cual debe especificar los elementos estructurales básicos de los tributos y especialmente el hecho imponible que debe ser típico.

A este principio se refiere nuestra Constitución Política, al establecer que "corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;



e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y

f) Las infracciones y sanciones tributarias" (2)

**b. EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:** Este es el principio que establece que los ciudadanos estarán obligados a contribuir a las cargas públicas en proporción a su capacidad contributiva, o sea, en equitativa proporción a su aptitud económica de pago.

En este sentido, nuestra Constitución señala que "el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago". (3)

La característica coercitiva de los tributos refleja que estos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, circunstancia que reconoce toda la doctrina, tal como lo afirma el tratadista Giuliani Fonrouge (4), quien agrega que "los tributos son manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones", por lo que el carácter

---

(2) Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 239

(3) Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 243.

(4) Giuliani Fonrouge, Carlos María. Derecho Financiero. Pág. 257.

público del tributo es evidente.

De lo anteriormente expuesto, se puede decir que los impuestos son tributos creados por el Estado, mediante ley, de conformidad con la capacidad contributiva o de pago de los sujetos a quienes se dirigen.

## **I.2 DEFINICION DE IMPUESTO**

Los impuestos se distinguen notoriamente de las otras clases de tributos definidas por el Derecho Tributario, en virtud de que los elementos que lo integran reflejan aspectos de diferenciación.

El Código Tributario, por ejemplo, señala que "los tributos se dividen en Impuestos, arbitrios y contribuciones especiales.

- **IMPUESTO:** Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.
- **ARBITRIO:** Es el impuesto decretado por la ley a favor de las municipalidades.
- **CONTRIBUCION ESPECIAL:** Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.
- **CONTRIBUCION ESPECIAL POR MEJORAS:** Es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía

inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado" (5).

Como puede verse, no obstante que la definición del impuesto determinada en el Código Tributario, escasamente contempla algunas de las características básicas de éste, existen rasgos distintivos entre el impuesto y los demás tributos.

Para mencionar algunos de estos rasgos distintivos, se puede decir que el pago de un impuesto no representa para el contribuyente el derecho de exigir prestación especial alguna del Estado en su favor, mientras que el pago de una contribución especial, por ejemplo, permite al contribuyente recibir un beneficio especial.

El tratadista Giuliani Fonrouge define a los impuestos así (6): "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de

---

(5) Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República. Artículos 10, 11, 12 y 13

(6) Giuliani Fonrouge, Carlos María. Derecho Financiero, Pág. 261

imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos". Gastón Jese, citado por Mauricio Duverger (7), dice que "El impuesto es una prestación pecuniaria, obtenida de los particulares autoritariamente a título definitivo, sin contraprestación y para la cobertura de las cargas públicas". Vemos que en esta definición se enfatiza que no se produce contraprestación por el pago de un impuesto, al decir "sin contraprestación".

El tratadista colombiano, Esteban Jaramillo (8), al referirse a los impuestos, cita al profesor Seligman, quien define al impuesto así: "Impuesto es el tributo obligatorio exigido por el Estado a los individuos para atender a las necesidades del servicio público, sin tener en cuenta compensaciones o beneficios especiales". Como se puede ver, en esta definición se resalta la finalidad y destino del impuesto.

Tomando los elementos de las definiciones dadas por los tratadistas citados, elaboro mi propia definición: "Los impuestos son prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio y mediante ley, exige de las personas jurídicas individuales o colectivas que se hallen en

---

(7) Duverger, Mauricio. Hacienda Pública. Pág. 90

(8) Jaramillo, Esteban, Tratado de Hacienda Pública. Pág.146

las situaciones que la ley ha previsto y descrito como hechos imponibles o hechos generadores del crédito fiscal, sin existir algún beneficio o contraprestación estatal como retribución, para el cumplimiento de sus fines".

### I.3 CARACTERISTICAS.

Se entiende que la definición anterior nos proporciona las siguientes características:

- a) El impuesto es una prestación en dinero: Se habla de prestación, porque existe una obligación que recae en la persona a quien se dirige el impuesto, la que cumple mediante la prestación de dar, y lo que se da es dinero, ya que, aunque en épocas anteriores la prestación podía ser también en especie, esta forma ha pasado a tener un carácter eminentemente histórico.
- b) Es una prestación que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio: Narciso Amorós (9), al referirse a esta característica, señala que "El concepto de poder surge como hecho real cuando nos encontramos ante un titular con capacidad para producir actos o imponer su cumplimiento, originando efectos jurídicos. Es decir que aceptamos dicho concepto al referirnos a la materia

---

(9) Amorón, Narciso. Derecho Tributario, Pág. 83

concreta de los tributos".

Por su parte, Dino Jarach (10) sostiene que el poder fiscal es "una de las manifestaciones del poder de imperio del Estado", define este poder fiscal como "La potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos" y agrega que "en el Estado constitucional moderno, tal poder está sujeto al ordenamiento jurídico y que actúa dentro del ámbito y los límites del Derecho Positivo".

La definición anterior señala que el Estado exige, es decir, que no es preciso, para su establecimiento, un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni la expresión de su conformidad o inconformidad. Los impuestos son establecidos por el Estado por medio de sus órganos constitucionalmente facultados, en virtud de su poder, de su autoridad, de su soberanía.

Al poder ser exigible, se le atribuye al impuesto la característica de ser una prestación coactiva, sin embargo, no debe mal interpretarse esta característica. Que el impuesto sea una prestación forzosa no significa que para su realización deban emplearse en todo caso medidas de fuerza, sino solamente que las prestaciones exigidas por este procedimiento no son, ni producto de

---

(10) Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Págs. 23 y 24.

la liberalidad ni del cambio y que, su cuantía y modos los fija unilateralmente el Estado, en base a su poder coercitivo.

La coacción, contemplada como el último recurso a emplear por el Estado, se traducirá, según el tratadista Flores Zavala (11) en la facultad económico-coactiva del Estado, o bien, en establecer sanciones para el que no cumpla.

- c) Prestación que se exige de las personas jurídicas individuales o colectivas que se hallen en las situaciones que la ley ha previsto y descrito como hechos imponible o hechos generadores del crédito fiscal: El derecho del Estado a exigir el cumplimiento de la prestación tributaria se produce cuando la persona jurídica, individual o colectiva, realiza cualesquiera de las actividades que la ley que regula el impuesto, ha descrito como hechos generadores del crédito fiscal, dando nacimiento también, a una relación jurídica entre el acreedor (El Estado) y el deudor (el contribuyente), que se extingue al llevarse a cabo el pago del impuesto; por ejemplo, la obligación del pago del impuesto al valor agregado puede nacer cuando el

---

(11) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, Pág. 39

contribuyente adquiere, por compraventa, un bien mueble, acto que de acuerdo a la ley, se encuentra gravado por el impuesto.

- d) No existe contraprestación estatal como retribución: Esta característica se explica en el sentido de que la prestación del sujeto pasivo del impuesto no es seguida de una contraprestación por parte del Estado. A este respecto, Flores Zavala (12) sostiene que "a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto, la prestación del individuo no es seguida de una contraprestación por el Estado, porque está obligado a ello, sin finalidad utilitaria inmediata".
- e) Para el cumplimiento de sus fines: Vimos que algunos de los autores citados señalan que, los impuestos tienen como fin la cobertura de las cargas públicas, sin embargo, puede ser que el fin de un impuesto determinado, sea de carácter extrafiscal, lo que explicaremos cuando, más adelante, tratemos lo referente a los fines del impuesto.

---

(12) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., Pág. 39



#### I.4 NATURALEZA JURIDICA DE LOS IMPUESTOS.

La moderna doctrina del Derecho Financiero ha reconocido y aceptado el carácter público de los impuestos. Es en Alemania, con la teoría orgánica del Estado y en Italia, con las obras de Raneletti, Cameno y Romano, que se establece definitivamente la vigencia de las doctrinas publicistas, que explican al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o de poder de Imperio. En la creación del impuesto prevalece la voluntad soberana del Estado, con prescindencia de la voluntad individual.

En contraposición a las doctrinas publicistas, surgieron las doctrinas privadistas, que concebían al impuesto como un hecho o carga real, con lo cual el concepto se limitaba a los gravámenes inmobiliarios, y la doctrina contractual que equiparaba el impuesto a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual, aquel debía proporcionar servicios públicos, a cambio de que los particulares proporcionaran los medios pecuniarios para cubrirlos, de tal modo que trasladaba al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación, o la del juicio del seguro, con lo cual derivaba en una interpretación de orden privado. Estas doctrinas han dejado de tener relevancia jurídica y se han mencionado únicamente como un

antecedente histórico.

Los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y los particulares, sino que se trata de una vinculación de Derecho Público. Giuliani Fonrouge (13) señala que "no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública".

Para tener una idea de los conceptos expuestos por la doctrina contractual, el tratadista Flores Zavala menciona que fueron cuatro las teorías que adquirieron relevancia para explicar la naturaleza jurídica del impuesto, de las cuales exponemos sus argumentos más importantes:

**a) TEORIA DE LA EQUIVALENCIA.**

Esta teoría fue sostenida por Puffendorf, quien pertenecía a la Escuela cameralista, nacida a mediados del siglo XVII, con el objeto de preparar a los funcionarios fiscales de la Cámara Principis, con conocimientos de la ciencia de la administración de la

---

(13) Giuliani Fonrouge, Carlos María. Derecho Financiero. Pág. 257

Hacienda. Según esta teoría, el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares (14).

Para la doctrina contractual, el impuesto consistía en un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, por el que el Estado proporcionaría servicios públicos que se costearían con los medios pecuniarios que debían proporcionar los particulares.

Flores Zavala (15), considera que esta teoría no se ajusta a la realidad, debido a que:

- 1o. De las actividades del Estado, existe una serie que no persiguen directamente la prestación de servicios públicos, pero que igualmente son cubiertas con el rendimiento de los impuestos, por lo que se descarta la relación de contraprestación en esas actividades;
- 2o. No todos los gastos que efectúa el Estado corresponden a la prestación de los servicios públicos;
- 3o. Los beneficiarios de un servicio público, a veces son personas que no pagan impuesto alguno.

---

(14) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., Pág. 48

(15) Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit., Pág. 50

**b) TEORIA DEL SEGURO.**

Para esta teoría, el impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. Pero al igual que la teoría anterior, carece de validez por las siguientes razones:

- 1o. El Estado moderno no se limita a proteger la hacienda de sus habitantes, su actividad se desarrolla y proyecta en todos los órdenes;
- 2o. En los presupuestos de los Estados modernos se hace manifiesto que las cantidades que se destinan para la protección y seguridad de la ciudadanía alcanzan un mínimo porcentaje del presupuesto general.

**c) TEORIA QUE CONSIDERA QUE EL IMPUESTO REPRESENTA LA CANTIDAD NECESARIA PARA CUBRIR LOS GASTOS QUE DEMANDA LA APLICACION Y EXPLOTACION DEL CAPITAL NACIONAL.**

Como se puede observar, esta teoría funciona en relación con un solo fin, el proporcionar ingresos al Estado para el desarrollo del capital nacional, por lo que también se ha considerado inexacta.

**d) TEORIA DEL SACRIFICIO.**

Dice esta teoría que el impuesto representa un sacrificio para el contribuyente porque se desprende de una parte de su patrimonio sin obtener de inmediato un

beneficio. Dicho sacrificio debe ser el mínimo posible, para no constituir un obstáculo para el incremento de la producción.

Si tomamos en cuenta lo estudiado en páginas anteriores, esta teoría resulta ser la más aceptable, dado que al no recibir el contribuyente beneficio alguno por el pago del impuesto, el gasto que el impuesto representa para el particular, no se traduce en inversión sino más bien en un sacrificio, el cual, como ya dijimos, se regula por la capacidad de contribución.

#### **I.5 FINES DEL IMPUESTO.**

Hemos señalado, al estudiar las características de los impuestos, que una de estas es la finalidad del impuesto, en el entendido que el Estado se sirve de éstos para la realización de sus fines. Atendiendo a que la naturaleza del impuesto se deriva de la del Estado, necesariamente serán también los fines del Estado los que determinen las funciones del impuesto. Se consideró, en principio, que el único y principal fin de los impuestos era de carácter fiscal, es decir, emplearse para la satisfacción de las necesidades públicas, sin embargo, las corrientes modernas del Derecho Tributario han visto en el sistema impositivo la aparición de ciertos fines, que definidos correctamente por el Estado, de acuerdo a sus propios fines, deben dirigirse al desarrollo de

la economía nacional, y al desarrollo social y cultural de la población.

Se puede afirmar que en relación a los fines de los impuestos, existen dos corrientes doctrinarias, que respondiendo cada una a un pensamiento político diferente, plantean el tema partiendo de la función fiscal o extrafiscal del impuesto. La primera corriente, desarrollada principalmente en Inglaterra y Francia en el siglo XIX, niega que los impuestos tengan otra finalidad que la puramente fiscal. Esta escuela se fundamenta en la tesis liberal individualista de que el Estado no debe intervenir en la actividad personal de sus miembros.

Adolfo Wagner (16) representa a la otra corriente, que considera que el impuesto no se orienta exclusivamente a una función fiscal, su finalidad puede dirigirse al desarrollo de actividades extrafiscales, como la distribución de la renta en forma más equitativa.

De acuerdo a Flores Zavala (17), el impuesto tiene un fin fiscal cuando es utilizado por el Estado para obtener recursos que cubran sus necesidades financieras. El impuesto tendrá un fin extrafiscal cuando persiga producir ciertos

---

(16) Citado por Matus Benavente, Manuel.  
Tratado de Finanzas Públicas, Pág. 34.

(17) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, Pág. 254

efectos diversos de la satisfacción de las necesidades financieras del Estado, como por ejemplo, fines culturales, económicos, sociales, morales, etc. Agrega que si bien es cierto, la función fiscal del impuesto, permite al Estado desarrollar sus fines económicos, sociales, culturales; el impuesto por sí mismo, puede ser instrumento para que el Estado desarrolle esos fines. En ese sentido, el tratadista presenta la siguiente clasificación:

1. Impuestos con fines fiscales exclusivamente: Que son la mayoría, destinados a cubrir los gastos públicos.
2. Impuestos con fines fiscales y destino especial: Que, no obstante, tienen un fin exclusivamente fiscal, al percibirse se aplican a ciertos gastos especiales.
3. Impuestos con fines fiscales y extrafiscales simultáneamente: Esta clase de impuestos se observan con mayor frecuencia en la actividad aduanera, en donde el fin extrafiscal predomina, tal es el caso de los aranceles o impuestos aduaneros proteccionistas.
4. Impuestos con fines extrafiscales exclusivamente: El propósito que se persigue a través de estos impuestos es obligar a los afectados a desarrollar determinada actividad o a no desarrollarla para evitar pagar el impuesto, en los cuales el Fisco no percibe ingreso alguno. Este caso se presenta cuando lo que se busca es

prohibir la introducción o la salida de determinada clase de mercadería, para lo cual se establecen impuestos aduanales elevados.

Por su parte, Matus Benavente (18) adiciona otros fines de carácter económico que surgen ante la posibilidad de que el Estado pueda utilizar su sistema tributario como instrumento intencionado para influir en las decisiones económicas del sector privado, atendiendo a que todo impuesto absorbe poder económico en el sector privado, circunstancia que incide en las decisiones económicas que las personas puedan tomar. Estos fines son: La regulación de la inversión, el consumo y el ahorro.

La inversión del sector privado, se regula ya sea estimulándola, si el interés público así lo aconseja, para lo cual el Estado procurará liberar de imposiciones a los inversionistas, procurará elevar el nivel de compra; o por el contrario, desalentándola, por medio de impuestos que disminuyan las posibilidades de inversión o desestimulando el consumo o la demanda que las alimenta.

En cuanto al consumo del sector privado, se toma en cuenta que la renta que percibe el contribuyente determina su capacidad de consumo. La persona cuya renta sea mínima, se

---

(18) Matus Benavente, Manuel. Tratado de Finanzas Públicas, Pág. 138 y siguientes.



verá afectada en su capacidad de consumo si un impuesto grava sus ingresos. Por el contrario, aquellos con rentas elevadas, tendrán un mínimo de influencia en sus economías, por la imposición de un impuesto.

Para la regulación del ahorro, el Estado puede gravar aquellas rentas que se destinan únicamente al ahorro, y que no están siendo invertidas en una actividad económica productiva, buscando con esto, que se produzca un impulso de aquellas inversiones que el Estado considera aconsejable fomentar, mediante el estímulo a el ahorro; y así lograr que las rentas inactivas en el proceso productivo se incorporen a éste.

#### **EL IMPUESTO CON FINES ANTICICLICOS.**

Al presentarse periodos de depresión o de inflación, un sistema impositivo adecuado puede ser utilizado para contrarrestarlos.

Durante los periodos de depresión, se recomienda que el Estado reduzca los impuestos, a efecto de que el sector privado cuente con el máximo de poder económico que estimule el consumo o las inversiones, para superar en esta forma el periodo de depresión. El Estado en este periodo entrará en una política fiscal deficitaria.

Para contrarrestar los periodos de inflación, el Estado tratará de desalentar el consumo y las inversiones privadas.

Los impuestos pueden ejercer una poderosa influencia para detener la tendencia inflacionista. "El Estado debe, a través de los impuestos, cercenar poder económico y, traspassarlo al poder público produciendo un superávit compensatorio". (19).

### **ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS**

Son elementos del impuesto, aquellas partes esenciales que concurren a su integración y, sin los cuales, éste no podría existir.

Tres son los elementos esenciales de todo impuesto:

1. Los sujetos impositivos,
2. La obligación tributaria,
3. El hecho generador de la obligación tributaria.

#### **1. LOS SUJETOS IMPOSITIVOS:**

Quedan comprendidos aquí los entes que participan en la relación jurídica tributaria, lo que se clasifican en:

##### **a) SUJETO ACTIVO:**

Integran el sujeto activo el Estado y el ente que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria, surgiendo la obligación de lo contenido en la ley, que es el canal por el cual se manifiesta el poder tributario del Estado.

---

(19) Matus Benavente, Manuel. Op. Cit., Pág. 143

El Código Tributario (20), al referirse al sujeto de la obligación jurídico tributaria, indica que "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo".

**b) SUJETO PASIVO:**

Generalmente, se le denomina así a la persona que, por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a efectuar la prestación, que comúnmente es el pago en dinero que se hace al Estado. Legalmente se le define como "el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable". (21).

Encontramos contemplados, en el sujeto pasivo, a los siguientes entes:

**b.1 CONTRIBUYENTE:**

Es el destinatario legal del tributo, sea persona jurídica individual o colectiva que debe pagar el tributo al Fisco, pues al estar a él referido el mandato de pago tributario pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal. Se le atribuye el carácter de deudor a título propio,

---

(20) Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República. Art. 17

(21) Ley Cit., Art. 18

cuya capacidad contributiva tomó en cuenta el legislador al crear el tributo, por lo que es el realizador del hecho generador, y quien, por ende, sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.

Según la definición dada por el Código Tributario (22), contribuyentes son: "aquellas personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria". La definición legal, señala que en cuanto a las personas jurídicas individuales, se descarta la capacidad legal, de lo que se desprende que para efectos del tributo, se atiende a la capacidad fiscal del particular, es decir, a la posibilidad económica que tiene el contribuyente para cumplir su obligación tributaria. Cuantos mayores ingresos perciba, mayor será el impuesto que sobre éste recaiga. Si los ingresos fueren menores o no los obtuviera, entonces tributará menos o no estará afecto al impuesto.

---

(22) Ley Cit., Art. 21

## **b.2 RESPONSABLE SOLIDARIO:**

Surge esta figura, cuando a la par del contribuyente, se presenta una tercera persona que es ajena al hecho generador que contiene la ley tributaria, pero que por verse afectado por la misma obligación tributaria que comparte con el contribuyente, se le asigna también el carácter de sujeto pasivo. En este caso, el contribuyente como el tercero son responsables, que aunque autónomos, integran una sola relación jurídica tributaria por identidad del objeto.

Se les da la calidad de autónomos porque el Fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ellos, la totalidad de la prestación tributaria, pero a la vez, son interdependientes, ya que extinguida la obligación sustancial para uno de los sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro.

Los ejemplos que se pueden mencionar en relación a esta figura son: en el caso de las herencias, legados y donaciones, los administradores de la mortual; y en cuanto a la Ley del Impuesto sobre la Renta, los agentes de retención o de percepción.

## **2. LA OBLIGACION TRIBUTARIA:**

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y

otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Su objeto es la prestación de un tributo, nace cuando se realiza el presupuesto generador previsto en la ley y conserva su carácter personal, a menos que su cumplimiento se garantice mediante garantía real o fiduciaria.

Tiene como características, el pertenecer al Derecho Público y es exigible coactivamente.

### 3. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

Para Héctor Villegas (23), el hecho generador "es el presupuesto legal hipotético y condicionado cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona de pie a que el Estado pretende un tributo". Sergio de la Garza (24) ha dicho "que el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero, a un determinado ente público".

Nuestro ordenamiento jurídico tributario lo define como

---

(23) Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 239

(24) De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Pág. 397

"el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". (25).

Las definiciones anteriores nos indican que el hecho generador contiene una hipótesis legal condicionante. Cuando las personas están dentro del contenido de esa hipótesis, adquieren la obligación a que conlleva el tributo, pues cumplen con el objeto de la ley tributaria, produciendo la consecuencia que será el pago respectivo a la autoridad fiscal.

Héctor Villegas (26), al analizar la importancia del hecho generador señala que "debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales". Esta descripción completa es tipificadora del tributo, permitiendo diferenciarlos; por lo que la hipótesis condicionante debe contener en forma indispensable los siguientes elementos:

- a) La descripción de un hecho o situación que es su aspecto material;
- b) Los datos necesarios para individualizar a la persona

---

(25) Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República.

(26) Villegas, Hécto. Op. Cit., Pág. 239

que debe encuadrarse en la hipótesis legal que será su aspecto personal;

- c) El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible, que es su aspecto temporal;
- d) Lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible que es su aspecto espacial.

### CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

En el Derecho Tributario, se ha distinguido la clasificación tradicional de los impuestos directos e impuestos indirectos, la cual, no obstante ser antigua, aún sigue siendo generalmente aceptada.

#### 1. IMPUESTOS DIRECTOS.

Se les ha definido como aquellos que generalmente gravan situaciones normales y permanentes, establecidos de manera inmediata sobre las personas o los bienes o los actos de las personas en relación con sus bienes, recaudados de conformidad con listas nominativas de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza. En estos, el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el Fisco, de manera que las cualidades de sujeto pasivo y pagador del



impuesto se confunden.

Estos se caracterizan por ser intransferibles, las situaciones a que se refieren o sobre las cuales se objetivizan son de tipo corriente, normales y permanentes, no son momentáneos y su estabilidad es de largo plazo. De ordinario gravan las personas, la riqueza de éstas o sus actos en relación con aquella y son perfectamente previsibles. (27)

## 2. IMPUESTOS INDIRECTOS.

Son aquellos que gravitan sobre los objetos del consumo o determinados servicios y que se encuentran incluidos, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o el pago por utilizar éstos. Reciben su nombre por satisfacerse de manera indirecta. (28)

En estos impuestos, el sujeto pasivo no siempre es el verdadero pagador de la cuota impositiva, gravan regularmente situaciones eventuales o impermanentes y son inestables. No gravan al verdadero contribuyente, sino lo hacen por repercusión, el pagador es distinto al sujeto imponible.

Los impuestos indirectos se clasifican en: Impuesto

---

(27) Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Pág. 48

(28) Cabanellas, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Pág. 348

sobre los actos, entre los que se encuentran los impuestos de importación y exportación; y los impuestos sobre el consumo que pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias.

Debido a los comentarios que se han externado respecto a la clasificación de impuestos directos e indirectos, se han formulado tres criterios para fundamentarla.

**a) CRITERIO ADMINISTRATIVO:**

Según este criterio, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas la posesión o el disfrute de la riqueza. Se diferencian de los indirectos en que aquellos se perciben de conformidad con listas nominativas de contribuyentes, mientras que los impuestos indirectos se cobran con motivo de ciertos actos de la vida económica, en los mismos el Estado desconoce a la persona del Contribuyente. Para estos no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

El rasgo distintivo de las listas nominativas es objetado por el Tratadista Matus Benavente quien dice que "este fundamento de distinción no satisface el deseo de penetrar en la verdadera naturaleza y trascendencia de estas dos clases de