

UNIVERSIDAD PANAMERICANA  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Programa de Actualización y Cierre Académico



El Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. Trámite  
administrativo para el pago del mismo.  
- Tesis de Licenciatura -

Jorge Adolfo Estrada Zamora

Guatemala Junio 2013

El Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. Trámite administrativo para el pago del mismo.

-Tesis de Licenciatura-

Jorge Adolfo Estrada Zamora

Guatemala, junio 2013

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica y Secretaria general	M. Sc. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M. A. Cesar Augusto Custodio Cobar

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y JUSTICIA**

Decano	M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Coordinador de exámenes privados	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador del Departamento de Tesis	Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Director del Programa de Tesis	Dr. Carlos Interiano
Coordinador de Cátedra	M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Asesor de Tesis	Licda. Cándida Ramos Montenegro
Revisor de Tesis	M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

## **TRIBUNAL EXAMINADOR**

### **Primera Fase**

Lic. Carlos Enrique Godínez Hidalgo

Lic. Ramiro Stuardo López Galindo

Licda. Helga Ruth Orellana Aceituno

Licda. Sandra Lorena Morales Martínez

### **Segunda Fase**

Lic. Roberto Samayoa

Lic. Walter Enrique Menzelli Escas

Lic. Víctor Manuel Morán Ramírez

Lic. Luis Lam Padilla

### **Tercera Fase**

Licda. Diana Noemí Castillo Alonzo

Licda. Sandra Lorena Morales M.

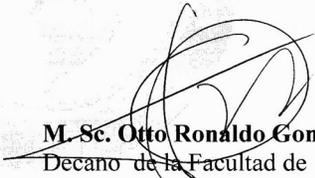
Lic. Erik Estuardo Wong Castañeda

Lic. Erik Estuardo Wong Castañeda

Licda. Karin Virginia Romero Figueroa

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, tres de agosto de dos mil doce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES. TRÁMITE ADMINISTRATIVO PARA EL PAGO DEL MISMO**, presentado por **JORGE ADOLFO ESTRADA ZAMORA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutora a la Licenciada **CÁNDIDA ROSA RAMOS MONTENEGRO**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.

  
**M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia



**DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **JORGE ADOLFO ESTRADA ZAMORA**

Título de la tesis: **EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES. TRÁMITE ADMINISTRATIVO PARA EL PAGO DEL MISMO**

El Tutor de Tesis,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

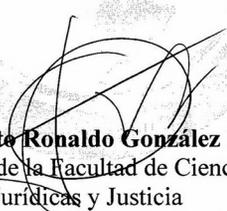
Guatemala, 8 de octubre de 2012

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**

  
**Cándida Rosa Ramos Montenegro**  
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dieciséis de octubre de dos mil doce.-----  
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES. TRÁMITE ADMINISTRATIVO PARA EL PAGO DEL MISMO**, presentado por **JORGE ADOLFO ESTRADA ZAMORA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al Licenciado **JOAQUÍN RODRIGO FLORES GUZMÁN**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

  
**M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia



**DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **JORGE ADOLFO ESTRADA ZAMORA**

Título de la tesis: **EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.  
TRÁMITE ADMINISTRATIVO PARA EL PAGO DEL MISMO**

El Revisor de Tesis,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

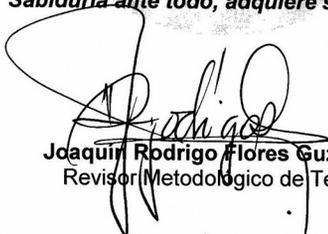
**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 03 de mayo de 2013

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**



**Joaquín Rodrigo Flores Guzmán**  
Revisor Metodológico de Tesis



**DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS**

Nombre del Estudiante: **JORGE ADOLFO ESTRADA ZAMORA**

Título de la tesis: **EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES.  
TRÁMITE ADMINISTRATIVO PARA EL PAGO DEL MISMO**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

**Tercero:** Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

**Cuarto:** Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

**Por tanto,**

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 18 de mayo de 2013

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**



**Dr. Carlos Interiano**  
Director del programa de tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



**ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **JORGE ADOLFO ESTRADA ZAMORA**

Título de la tesis: **EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES. TRÁMITE ADMINISTRATIVO PARA EL PAGO DEL MISMO**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

**Por tanto,**

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 04 de junio de 2013

**"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"**

**Dr. Carlos Interiano**  
Director del programa de tesis Facultad de  
Ciencias Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar  
c.c. Archivo



**Vo. Bó. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

**Nota:** para los efectos legales únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

## AGRADECIMIENTO

A DIOS	Único juez lleno de justicia y sabiduría.
A MARIA SANTISIMA	Abogada y auxiliadora nuestra.
A MI ESPOSA	Amelia Francisca Barrera Cortez de Estrada por su constante e incondicional ayuda para superarme.
A MIS HIJOS	Wendy María y Magner Adolfo Estrada Barrera quienes constituyen la razón de mi vida.
A MIS NIETOS	Wendy María y Edwin Adolfo Soto Estrada, y Valeria Estrada Orellana el regalomas grande que Dios me. concedió.
A MIS HERMANOS	Ericka Jeannette y Magno Marel Juárez Zamora, por mantener la unidad familiar.
A MIS HIJOS POLITICOS	Isis Adriana Orellana y Edvin Soto, con a fecto filial.
A SAN ANDRES ITZAPA	Extrañable pedacito de Guatemala que me vio nacer.
A LA UPANA Y USAC	Por otorgarme la posibilidad de superarme

## Índice

Resumen .....	i
Palabras clave .....	ii
Introducción.....	iii
Los impuestos y su origen .....	1
Principios tributarios .....	4
Justicia tributaria .....	7
Las sucesiones .....	10
Antecedente histórico del impuesto hereditario .....	19
Trámite de los procesos sucesorios para los efectos del pago del	
Impuesto hereditario .....	22
Conclusiones.....	27
Referencias .....	29

## Resumen

En el presente trabajo de El impuesto de Herencias, Legados y Donaciones y el trámite administrativo para el pago de dicho impuesto inicialmente se expuso lo relacionado a los impuestos y su origen, estableciéndose que a lo largo de la historia de la humanidad, se han originado como consecuencia de la necesidad de dotar de bienestar a los ciudadanos del Estado, pero sobre todo se han originado por la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos, para obtener de aquellos una parte de su riqueza, renta o trabajo personal. Así mismo se expuso sobre los principios esenciales del derecho tributario: igualdad, certidumbre, comodidad, economía, establecidos por Adam Smith principios que aún se siguen sustentando.

Dióse a conocer, lo referente a la justicia tributaria, exponiendo las teorías existentes sobre dicho tema, así como el cuestionamiento que sufren las mismas, indicando que todo sistema tributario debe fundamentarse en la igualdad, uniformidad, universalidad y capacidad económica, para que sea justo.

Además se procedió en este estudio a tratar sobre las sucesiones, dando a conocer definiciones, clases, naturaleza y presupuestos, así mismo se hace referencia del impuesto hereditario al cual están sujetas las sucesiones y donaciones por causa de muerte, haciendo énfasis en su fundamento.

Se incluyeron los antecedentes históricos del impuesto hereditario, señalando que fue durante el imperio romano, cuando dicho impuesto se concretiza, durante el periodo del emperador Augusto, con la ley Julia Vicésima que recae sobre las sucesiones, haciendo además una relación de lo sucedido en la Rusia Marxista, en cual se abolió la propiedad privada y consecuentemente las sucesiones.

Finalmente, se expuso sobre el trámite administrativo a que todas las sucesiones y donaciones por causa de muerte se encuentran sujetas, después de la declaración de herederos o legitimación del

testamento, a efecto de pagar el impuesto hereditario, previo a poder inscribir en el registro General de la Propiedad los bienes le fueron transmitidos al heredero o legatario.

En esta parte se expone sobre la documentación necesaria que hay que presentar al ente administrativo del Estado encargado de practicar la liquidación fiscal, en cada uno de los casos (judiciales o extrajudicial) sean estos sucesiones o donaciones por causa de muerte, así como lo que para el efecto preceptúan los artículos conducentes de la Ley de Herencias, Legados y Donaciones, indicando qué institución es la encargada de aprobar la liquidación fiscal exponiendo además qué recursos puede interponer el contribuyente cuando no esté de acuerdo con la liquidación fiscal o cuando el derecho del fisco ha prescrito para hacer efectivo el impuesto y ante qué autoridad debe presentarse dichos recursos.

Se hizo referencia de la posibilidad que tiene el contribuyente de poder solicitar al presidente de la República la exoneración de multas y recargos (intereses), en base a lo que preceptúa el artículo 183 literal r de la Constitución política de Guatemala.

### **Palabras Clave**

Impuesto. Herencias. Legados. Donaciones. Testamento. Intestado. Impuesto hereditario. Herederos. Causante. Donante. Donatario. Derecho. Tributario. Liquidación.

## **Introducción**

En todas las sucesiones y donaciones por causa de muerte, después de la declaración de herederos o la legitimación del testamento, en su caso, debe realizarse obligatoriamente el trámite administrativo, para hacer efectivo el pago del impuesto hereditario respectivo ante la institución encargada del Estado.

En consecuencia en el presente trabajo se da conocer todos y cada uno de los procedimientos y requisitos que se deben tener en cuenta para iniciar el trámite administrativo mencionado, así como las impugnaciones que se pueden realizar en contra de la liquidación fiscal, cuyo procedimiento muchas veces resulta un poco incómodo por no existir una guía o un manual para realizar dicho procedimiento, por nuevas disposiciones administrativas o por falta de práctica en dicha diligencias, lo cual hace retardar el trámite mencionado en las sucesiones y donaciones por causa de muerte.

En vista de lo anteriormente expuesto, se consideró que el presente trabajo podría constituir una ayuda práctica en el trámite administrativo relacionado con el pago del impuesto hereditario, y como un posible auxiliar de estudio.

## Los impuestos y su origen

Los impuestos se han dado a conocer a través de muy diferentes maneras, pero en todo momento se han dado a conocer la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos, para obtener de aquellos una parte de su riqueza, renta o trabajo personal que le son impuestos unilateralmente. En tiempos pasados, los conquistadores imponían a los pueblos conquistados diferentes cargas que estos debían pagar: porciones determinadas de su producción o la realización de determinados trabajos. El poder supremo del soberano determinaba que cargas debían pagar sus súbditos o pueblos sometidos. Luego con el nacimiento del Estado, se manifestó con cargas a los súbditos.

Los impuestos en todos los tiempos han causado discusiones y han dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de dar una explicación. Los impuestos tuvieron gran importancia debido a su conexión con movimientos que han transformado a la humanidad: la revolución francesa, dio origen a la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, en la cual se dispuso que todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da, y determinar la cuota, el asiento, el cobro y duración; así mismo en los Estados Unidos de Norte América, con su independencia, impulsado dicho movimiento por la chispa del establecimiento de impuestos sin representación de las colonias americanas.

La existencia de los impuestos se ha tratado de justificar de diferentes maneras: se han expuesto varias teorías para darle fundamento a su existencia, de esta forma encontramos las teorías: de la equivalencia, del seguro, del capital nacional y la del sacrificio.

La teoría de la equivalencia, expresa que el impuesto como precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado en favor de los particulares; esta teoría carece de aceptación toda vez que debido a que nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en relación con los impuestos que paga. La teoría del seguro: esta teoría considera al impuesto como una prima de seguro, que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que en su persona le proporciona el Estado; esta otra teoría también no tiene mucha aceptación, por la razón que los impuestos tienen varios fines.

La teoría del capital nacional: esta corriente teórica, manifiesta que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de la riqueza de un país; la mencionada teoría también carece de aceptación, en vista de que los impuestos no se circunscriben solo a esa actividad.

La teoría del sacrificio: esta teoría identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo; esta teoría, da un elemento que se debe tomar muy en cuenta en la imposición de los tributos, y que consiste en que el sacrificio que produzca el impuesto sea para el contribuyente lo menor posible. (Delgadillo, 1998:66-67).

Seguidamente se exponen las características y definición de los impuestos y haciendo un examen de esa doble condición reconocida en los tributos modernos, y existen cantidad de definiciones, los cuales se fundamentan en aspectos económicos, en tanto que otros en rasgos jurídicos, sin embargo ante tal disyuntiva, se considera que tanto el aspecto económico como el jurídico, son fundamentos esenciales para una correcta conceptualización de los recursos tributarios, pero previamente es necesario hacer un reconocimiento de las características tributarias: en primer lugar el rasgo que lo diferencia y consiste en que el tributo es de carácter económico, consistente en el traspaso de la riqueza de los particulares a favor del Estado. GiullaniFonrouge, estima muy acertadamente que las prestaciones tributarias son en dinero, por ser una característica de nuestra economía moderna, por otro lado es importante decir que tales detracciones no son voluntarias y que no quedan a criterio de los contribuyentes.

El reclamo coercitivo es formulado por el Estado hacia los particulares, toda vez que es una manifestación del poder de imperio del Estado, razón por la cual es ésta la segunda característica esencial de los tributos: prestaciones exigidas coactivamente por el Estado en ejercicio de su poder tributario.

Al igual que las dos características citadas, aparece la tercera tan fundamental como trascendental para los tributos, y que consiste en que el tributo es un mandato legal, siendo concretamente disposiciones jurídicas de derecho público, teniendo como fundamento el poder de imperio del Estado; esta tercera característica de índole jurídica tiene una gran relevancia desde el momento que hace descender a todas las viejas doctrinas privatistas, conforme las cuales los tributos se caracterizaban por ser una clase de precio pagado por los particulares por los servicios prestados por el Estado.

Desde que se constituyó el Estado de derecho los recursos tributarios tienen una cuarta característica fundamental, esas distracciones de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado a los particulares, se efectúan a través de leyes dictadas en ejercicio de su poder de imperio, con una exclusividad final, el bienestar general. Esta última característica esencial de los impuestos modernos de naturaleza política, radicalmente los distingue de aquellas contribuciones exigidas en otras épocas en beneficio de una determinada clase (como sucedió en el imperio romano, en favor de sus ciudadanos) o de quien ejercía el gobierno (caso de las gabelas durante época medieval). Actualmente los impuestos tienen como última finalidad: el beneficio general, como corresponde este objetivo de interés público, caso contrario serán ilegítimos y con muchas

posibilidades de caer en despojo. Después de haber entrado a conocer las cuatro características particulares de los tributos podemos definirlo:

“Detracciones de parte de la riqueza de los particulares, exigidas a favor del Estado, mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario, con la finalidad de promover el bien general (Martin, 1978: 18).”

Después de lo antes citado se puede expresar que el fundamento y justificación jurídica de los impuestos se debe encontrar en la propia disposición constitucional que establece la obligación de tributar a los gastos públicos del ente político al cual está ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

Seguidamente se da a conocer la clasificación de los impuestos, los cuales presentan diferentes características, diferentes elementos dando una clasificación de diversas formas. Hay clasificaciones tradicionales que atienden a las características que le son más peculiares. De esta manera se encuentran como primera clasificación que considera que los impuestos se dividen en: directos e indirectos.

La clasificación antes mencionada es básica y tradicional, aceptada por la mayoría de los autores, aunque algunos autores no concuerdan con los puntos de vistas que se utilizan para diferenciarlos. Se conocen dos criterios principales para distinguirlos: un criterio basado en la repercusión de los impuestos y otro llamado administrativo.

Según el criterio de repercusión, los impuestos directos son aquellos en que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo o pagador del tributo no se confundan. En los impuestos directos no existe la traslación del impuesto a un tercero, hay una identificación entre el sujeto obligado y el sujeto pasivo.

Los impuestos indirectos, en este caso, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, de cuenta que el sujeto pasivo del impuesto y el pagador son distintos. El legislador grava al sujeto a sabiendas que éste trasladara el impuesto al pagador. (Delgadillo, 1998: 71-77).

En los impuestos indirectos, el sujeto está legalmente obligado a pagar, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente paga.

De acuerdo con el criterio administrativo, los impuestos directos son los que caen sobre las personas, la posesión o disfrute de la riqueza gravan situaciones normales y permanentes, son

relativamente estables y pueden cobrarse según las nominativas, conocidas como padrones de los contribuyentes, en tanto que los indirectos son los que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado o accidental, por lo que no pueden hacerse listas nominativas de los contribuyentes.

De manera que no es posible administrar los impuestos indirectos por medio de listados o padrones de los contribuyentes, como consecuencia que estos impuestos se dan en forma disfrazada, de tal suerte que el sujeto pagador no siente el impacto del impuesto.

Los impuestos directos a su vez se dividen en personales y reales: los personales son aquellos que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujeto pasivo. En principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tomando en consideración su situación especial. Los impuestos reales recaen sobre la cosa, objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto. En ellos no se toma en cuenta las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

Los impuestos indirectos, por su parte se dividen en impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo. Los legisladores deben tomar muy en cuenta cuando se van a gravar los actos y cuando los consumos. El impuesto sobre los actos es el que recae sobre las operaciones (actos) que son parte del proceso económico. Los impuestos sobre consumo se establecen al realizar la última fase del proceso económico que se está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo (Delgadillo, 1998: 77-78).

## **Principios tributarios**

Los impuestos siempre tienen como objetivo, el bienestar general del Estado. Estudiosos financistas se han dedicado a obtener y formular los objetivos, directrices o postulados que deben utilizarse como guías para la elaboración de una adecuada política tributaria. Estas reglas de una política tributaria ideal, se les ha dado en llamar generalmente, principios superiores de la tributación.

Se han efectuado grandes estudios, por varios y numerosas personas dedicadas a profundizar en el estudio de estos principios. Los primeros principios de la tributación se le han adjudicado a William Petty, a quien se le denominó como el padre de la elaboración de esos principios en el

año de 1662, habiendo elaborado varias reglas, las cuales más tarde fueron mejoradas por Pietro Verri. En aquella época, economistas y juristas presentaron varios planteamientos, pero Adam Smith, fue quien logró mayor importancia con su propuesta sobre este estudio de los principios tributarios, por su excepcional claridad, sencillez y precisión, los cuales se han mantenido hasta la fecha como directrices del derecho tributario.

Adam Smith, citado por Delgadillo (1978: 69-70). Reunió bajo el título de cuatro máximas en relación a los tributos en general. Estos principios pueden ser titulados como sigue:

**Principio de igualdad:** Los ciudadanos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfrutan bajo la protección estatal. Este principio se proyecta bajo dos formas, la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos. La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede quedar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Con ello la idea se reduce a que nadie que tenga capacidad de pago debe abstenerse de pagar impuestos. La uniformidad, significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: capacidad contributiva (posibilidad económica de pagar un impuesto) como criterio objetivo; y la igualdad del sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada frente de ingresos, como criterio subjetivo.

**Principio de certidumbre:** el impuesto que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. La incertidumbre da lugar al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos aun cuando no incurran en corrupción o abuso. Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién pagará, las penas en caso de infracción, etc., lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

**Principio de comodidad:** todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sea más cómodas para el contribuyente. Existe una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros, por el contrario, se cobran aún sin que el

consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra casi inmediatamente, se resiente menor que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

Principio de economía: toda contribución debe percibirse en tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Si por el contrario, la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de gran número de funcionarios y empleados, cuyos sueldos devoran la mayor parte de producto del mismo, independientemente del costo de equipos de recaudación y control que, finalmente lo transforman en antieconómico.

Los principios antes citados dos siglos después de su postulación y de acuerdo a los grandes cambios que se han dado en las estructuras sociales, económicas y políticas, se han puesto en un intenso examen sobre su valor actual. De esta manera en cuanto a la equidad, cuando se refiere a cubrir en proporción a sus respectivas capacidades económicas, ha perdido valor absoluto y han sido cambiadas por la actual concepción de la progresividad. En relación con la certeza, se han expresado que no es completa, toda vez que ella no solo debería haber sido formulada con relación a la fecha, cantidad y forma de cancelación de los impuestos, sino además debería estar en dirección en contra las constantes y repentinas modificaciones de la legislación tributaria.

Varios estudios financieros, trataron de reestructurar dichos principios, por otros nuevos que posean un valor global. No obstante, los nuevos intentos por esa renovación de principios, tomando en cuenta que se hayan iniciado por conceptos económicos y políticos divergentes, han dado un notable grado de confusión en esta materia. (Delgadillo, 1998: 67-72).

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 239 establece el principio de legalidad, la norma anteriormente citada posee tres principios: legalidad, equidad y justicia tributaria. En relación con legalidad, al hacer un análisis de este principio en base a los fundamentos constitucionales en materia tributaria impositiva y de aplicación racional e histórica, se encuentra que es imperante que la carga tributaria de los gobernados esté plasmada en una ley, dicha norma tributaria deberá ser emitida por el organismo establecido por la constitución cuya finalidad es legislar, de esta manera se satisface la exigencia que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, quienes determinen que tributos están obligados a pagar los ciudadanos.

En cuanto a la equidad, este principio concede generalidad a los tributos, todos los ciudadanos deben cooperar en el mantenimiento del Estado como sea posible en relación con su capacidad económica, o sea que los contribuyentes deben pagar sus impuestos en relación con sus ingresos que obtienen bajo la protección del Estado; en relación con la justicia tributaria, se puede decir que todo sistema tributario para que sea justo debe fundamentarse en la igualdad, uniformidad y universalidad, principios con los cuales los contribuyentes tributarán de acuerdo a su capacidad de pago.

Existe el criterio general, de que los tributos deben ser equitativos, precisos, no arbitrarios, convenientes en lo que respecta a su recaudación, y económicos, que no tengan una recaudación costosa, y no deban desalentar a los contribuyentes. (Delgadillo, 1998: 71-72).

### **Justicia tributaria**

No se puede obviar, la obligación de los ciudadanos de pagar impuestos al Estado, para sufragar gastos de la comunidad. El problema se encuentra en los límites del Estado en la incisión de los tributos que deben pagar las personas, de manera que no se incurra en privilegios y la injusticia, en donde algunos resultan afectados y otros liberados de las obligaciones tributarias, cuando debe encontrarse el valor proporcional de los impuestos.

En la fijación de impuestos, existen límites: cuantitativos y cualitativos. Lo que significa que el Estado en ejercicio de su poder soberano, y en sentido positivo, recibe los tributos derivados en sus fuentes, y en sentido negativo, en cuanto a que el poder del Estado, no puede y no debe excederse de ciertos límites en las imposiciones tributarias. En este caso de las limitaciones que debe tener el Estado, en relación con la imposición tributaria, los jefes de la iglesia se ocuparon de este asunto, cuando trataban de buscar el límite moral de la imposición, basándose en lo expresado por Cristo (San Mateo 22: 17-21), cuando expresa: “den al Cesar lo que es de Cesar, y a Dios lo que es de Dios”; así mismo los religiosos haciendo una remembranza de lo que dijo San Juan Bautista, cuando éste les dice a los recaudadores de impuestos: no exijáis más de lo ordenado; hacen además un recordatorio por lo dicho por San Agustín, cuando dijo: Dios no condena tanto la imposición misma, sino más bien la recaudación injusta.

Cuando advienen las ideas filosóficas del racionalismo, fijando como asiento de la soberanía la voluntad del pueblo cuya voz era la de Dios (*vos populus vos Dei*), los parlamentos deciden como representantes y depositarios de la voluntad social cuales tributos deben pagar los ciudadanos como cargas justas, apoyándose en el principio de legalidad: no hay tributo sin ley, surgiendo en esta forma cuales son los impuestos equitativos (Tarantino, 1974:12).

Las ideas de igualdad, uniformidad y universalidad, siempre deben estar presentes en un sistema fiscal y dichas ideas de acuerdo a la capacidad de pago del contribuyente, según criterio moderno. El principio de igualdad es fundamental para un sistema fiscal que quiera ser equitativo. De la misma manera la uniformidad de los impuestos y que se encuentren en la misma condición de pago, es lo que debe fundamentar un sistema fiscal, buscando la igualdad entre iguales. Finalmente en relación con lo antes expuesto de la justicia tributaria y de acuerdo por lo manifestado por Montesquiev: el ciudadano debe pagar, no según lo que debe pagar, en todo caso según lo que debe pagar siempre, todo sistema tributario debe fundamentarse en la igualdad, la uniformidad, la universalidad y la capacidad económica del individuo(Tarantino, 1974:11-12).

No obstante lo antes expuesto, para los efectos de una verdadera justicia tributaria, las legislaciones tributarias deben tomar en consideración lo siguiente:

La equidad tributaria y el bienestar general: este es uno de los obstáculos más difíciles que ha debido enfrentar la ciencia de las finanzas públicas, y es en qué grado o en qué medida cada persona debe contribuir mediante el pago de los impuestos, para conseguir ese bienestar general que constituye el fin último de la comunidad. Todas las personas deben contribuir con el pago de los tributos en una proporción justa y equitativa, lo anterior es de consenso general y además se encuentra avalada por las normas constitucionales de casi todos los países. Pero resulta que la justicia y la equidad no son conceptos sobre los cuales se pueda descubrir su ser, ambos pertenecen a los que en metafísica se llama: categoría ontológica de los valores, consecuentemente sobre ellos podemos enunciar juicios de valores. En relación con la equidad tributaria, según consenso general: no significa tributos exactamente iguales, la equidad no significa igualdad matemática, consiste, según estableció la Corte Suprema de los Estados Unidos: un trato igual para circunstancias iguales, y un trato desigual para circunstancias desiguales, por analogía, también debe establecerse cuando hay circunstancias desiguales.

Teoría del beneficio: el naturalismo del siglo XVIII realizando estudios más generales que específicos, creyó que la respuesta correcta a los problemas planteados por la equidad tributaria se encontraban en el beneficio recibido por cada contribuyente de parte del Estado, esta teoría puede resumirse en lo que dijera Montesquiev: las rentas del Estado es una porción que cada ciudadano da de sus bienes para tener la seguridad de disfrutar el resto de sus rentas tranquilamente. De conformidad con esta teoría, el tributo es la retribución o precio de los servicios prestados por el Estado, con lo expresado anteriormente se adopta un criterio

eminentemente comercial, de conformidad con lo antes dicho los contribuyentes que reciben idéntico beneficio deben pagar igual tributo, en tanto que aquellos que reciben mayor beneficio, la carga tributaria deberá ser mayor de manera que quien se beneficia con el uso de los servicios producidos por el Estado es quien está obligado a pagarlos, la teoría del beneficio obliga al Estado a una producción más eficiente de servicios. Finalmente se puede decir que resulta imposible medir el beneficio que cada uno de los miembros de una comunidad recibe en caso de los denominados servicios públicos esenciales. (Martín, 1978:23).

Teoría de la capacidad contributiva: en los países anglosajones, esta teoría es conocida como capacidad de pago. En forma general, se entiende como capacidad de pago: el nivel de vida o bienestar económico de cada persona, ésta medida es la más aceptada para establecer equitativamente el monto de la contribución particular para el bienestar general, éste nivel de vida o bienestar económico puede medirse a través de las siguientes manifestaciones: las rentas: a mayores rentas mejor nivel de vida y viceversa, debiéndose tomar en cuenta ciertas circunstancias especiales, como así el ciudadano es casado, si tienes hijos, el origen de las rentas etc. el patrimonio: el patrimonio capital, por ser fuente de donde se origina las rentas, también sirve para medir la capacidad del contribuyente, este criterio se utiliza para gravámenes como el impuesto territorial y vehículos, consumos: este también da un índice económico o capacidad de pago, la realización de una mayor cantidad de gastos o consumos, presume un mayor nivel de vida esta teoría es base para la aplicación de impuestos de las actividades lucrativas. (Martín, 1978:25).

Teoría del Sacrificio: en relación con esta teoría, se puede decir que una vez establecidas las distintas categorías que contribuyen, según correspondientes capacidades contributivas, queda por determinar cuál es la justa proporción con que debe contribuir al mantenimiento del Estado, a lo anteriormente expresado se ha tratado de resolver mediante la aplicación de las conclusiones de la teoría de sacrificio, esta teoría se basa en dos postulados esenciales, el patrimonio: que la utilidad marginal está en relación inversa con el monto de los ingresos, es decir que a menores ingresos las utilidades marginales son mayores, y que a mayor cantidad de ingresos la utilidad marginal será menor, el segundo postulado establece que todas las personas de iguales ingresos contienen una igual utilidad marginal de los mismos, de esta manera las teorías del sacrificio consideran que la utilidad marginal de los ingresos es una ley verificable, de valor absoluto, por tanto aplicable a todos los casos, de tal manera que si las teorías del sacrificio son ciertas, de ellas

se pueden obtener dos importantes conclusiones: que a menor ingreso el sacrificio por el pago del tributo será menor, y la relación entre ingresos y sacrificio tienen una validez incuestionable y aplicable a todas las personas, de esta forma las teorías del sacrificio han ofrecido un gran aporte a las finanzas públicas, uno, y, el más importante el haber ofrecido una justificación lógica al empleo de alícuotas progresivas, utilizadas hoy específicamente en el caso del impuesto a las ganancias que todas las personas estamos obligadas a tributar. (Martín, 1978:26).

Estas teorías han sido cuestionadas por economistas y sociólogos modernos manifestando que la utilidad original de los ingresos no siempre son verificables o comprobables, así mismo otros sociólogos han puesto en duda los fundamentos de la teoría que hoy nos ocupa, sosteniendo la ineficacia de las conclusiones resultantes de la aplicación del marginalismo en el campo personal, de acuerdo a estas tendencias: la utilidad de los ingresos no guardan una relación matemática perfecta, sino por el contrario depende de circunstancias personales o de factores especiales los cuales no son válidos con todos los casos en consecuencia no es medible la utilidad de los ingresos, resultando las teorías del sacrificio con valor relativo. (Martín, 1978)

## **Las sucesiones**

Sucesión: significa substitución de una persona por otra. Es la transmisión de derechos y obligaciones entre vivos por causa de muerte.

El código civil argentino, entiende por sucesión: “la transmisión de derechos activos y pasivos, que componen la herencia en una persona muerta, a la persona que sobrevive, a la cual la ley o el testador llama para recibirla”.

El fallecimiento de una persona plantea en el orden jurídico, de acuerdo a Vásquez ([S.F]:137) el problema de la transmisión de sus derechos, bienes, acciones y obligaciones, de lo cual es titular en vida, y la probabilidad de que las de carácter patrimonial, se transmitan a una o varias personas, a través de un testamento o en forma intestada.

Etimológicamente suceder, significa el hecho de colocarse una persona en el lugar de otra. De esta manera, desde el punto de vista jurídico, deben examinarse otros aspectos para completar lo que es la sucesión hereditaria en el derecho positivo.

La sucesión por causa de muerte puede presentarse en dos formas:

Testamentaria

Legal, intestada o legítima.

El Código Civil guatemalteco en su artículo 917 expresa: “las sucesiones por causa de muerte, se realizaran por la voluntad de la persona, manifestada en testamento y a falta de éste, por disposición de la ley”. La primera se llama testamentaria y la segunda intestada, comprendiendo en uno y otro caso todos los bienes, derechos y obligaciones que no se extinguen con la muerte. En todos los países de tradición romanista, a pesar del tiempo transcurrido solo aceptan las dos formas sucesorias antes citadas, no así la sucesión contractual, la que sí es aceptada en el derecho germánico.

Las sucesiones se clasifican en

A título universal

A título particular

Las sucesiones a título universal, aquí el heredero recibe la totalidad de los bienes del causante, es decir que es la transmisión del patrimonio del causante así como sus obligaciones; la sucesión a título particular, es cuando no se transmite la totalidad del patrimonio, sino que uno o varios bienes, consiste en la transmisión de determinados bienes de la mortal. De conformidad con lo antes expuesto: a la sucesión a título universal se le denomina, herencia y a la sucesión a título particular se le llama legado.

Los efectos en las sucesiones: en las sucesiones a título universal, el heredero recibe todas las relaciones jurídicas del causante, se le traspaesa el pasivo y el activo, en la sucesión a título particular, el heredero, solo recibe una parte del activo o determinados bienes. En la sucesión a título universal, el heredero responde por las deudas dejadas por la mortal, no solo con los bienes recibidos y sino que también con los bienes propios. No obstante lo anterior el artículo 920 del código Civil de Guatemala reza: el heredero solo responde de las deudas y cargas de la herencia, hasta donde alcancen los bienes de ésta. En la sucesión a título particular, el adquirente o legatario, no responde por las deudas del causante, salvo que se le hayan impuesto. Atendiendo a su origen las sucesiones pueden ser: voluntarias y legales. Las sucesiones voluntarias, son aquellas que dependen de la voluntad del testador o sea que el destino final de su patrimonio depende de su propia voluntad, y esta decisión se realiza a través de un documento formal y solemne, denominado testamento.

Las sucesiones legales, son estas en las cuales, el causante no nombra a la persona a quien dejará sus bienes, en este caso es la ley la que suple esa falta de manifestación, determinando quien es el heredero del causante en un orden lógico.

La sucesión contractual, también se encuentra dentro de las sucesiones testamentarias, y la cual consiste en que dos personas simultáneamente otorgan su testamento y se nombran recíprocamente herederos uno del otro, según la época en que mueran. En Guatemala la sucesión contractual no es lícita, y si se presenta un caso, sería considerado ilegal por estar en contra del orden público. En el ordenamiento jurídico guatemalteco, solo existen dos clases de sucesiones: voluntarias (a través de un testamento), y legal (en defecto del testamento, cuando este resultara ineficaz por adolecer de requisitos legales o por otras circunstancias). Suele ocurrir también que la sucesión sea una parte voluntaria y otra legal, este es el caso cuando el testador no incluye en su testamento todos sus bienes, en este caso los bienes que no fueron incluidos en el testamento, quedan sujetos a una disposición legal.

Existen varios sistemas sucesorios, pero se tratará solo de dos de los más importantes, por ser estos los más reconocidos en muchas legislaciones. El sistema romano, este es un sistema que está contemplado en muchas legislaciones. La organización de la familia en Roma, giraba alrededor del padre de familia (*pater familias*), esta organización tenía un carácter socio-político, que le otorgaba al padre de familia una soberanía. Al momento de fallecer el padre de familia, tenía que ser substituido por otra persona, de esta manera el nuevo heredero, venía esencialmente a ocupar el lugar del padre de familia y así mismo a ser titular de todos los bienes dejados por el padre de familia y dentro de este patrimonio no solo estaban incluidos los bienes, sino que también las obligaciones dejadas sin solventar por el padre de familia. (Vásquez [S.F]:149)

Posteriormente con los cambios de la ciencia jurídica se modificó la organización de la familia, hasta llegar a la etapa de las codificaciones, sin embargo en el fondo aún se conserva la organización romana de la familia (exceptuándose la legislación francesa) así en todas las legislaciones latinas (las que conservan el sistema romano) está legislado que los herederos, responden además por las deudas del causante aun con los bienes propios del heredero, sin embargo esto último se ha atenuado con el establecimiento de la sucesión a beneficio de inventario, y que consiste en que el heredero, solo responde por las deudas del causante hasta donde alcancen los bienes heredados.

En el sistema germánico, todos los bienes en conjunto giraban alrededor de todo el grupo familiar, no únicamente alrededor del padre de familia, de allí que al fallecer el jefe de la familia, todos los bienes continuaban alrededor del grupo familiar.

En este sistema germánico, el heredero no responde por las deudas del causante, porque solo recibe el activo, debido a que en este sistema, al fallecer el causante, previo a darle al heredero la posesión de los bienes, se liquidan las deudas dejadas por el causante, recibiendo el heredero en consecuencia lo que sobra una vez canceladas las deudas de la mortal. (Vásquez [S.F.]:150).

En todas las sucesiones existen presupuestos previos que no pueden dejar de concurrir simultáneamente, en otras palabras, estos presupuestos no deben dejar de faltar en dichos procesos, los cuales deben presentarse en el mismo tiempo para que tenga lugar la sucesión. Estos presupuestos son los siguientes:

Que tenga lugar el fallecimiento de una persona: la muerte de una persona constituye un hecho jurídico fundamental, la muerte tiene tanta importancia en el campo jurídico, que de ella se derivan una serie de principios que constituyen el nacimiento del derecho hereditario; de manera que para iniciar un proceso sucesorio, es indispensable como condición principal y necesaria: la muerte del causante, la cual deberá ser demostrada con certificación emitida por el ente registral correspondiente

Que a consecuencia del fallecimiento de una persona se origine la vida jurídica un título sucesorio: este título sucesorio, no es más que el testamento o por disposición de la ley. La sucesión testamentaria tiene prioridad debido a que se llama a suceder a las personas que ha determinado el causante mediante su testamento, ahora, si éste fuera ineficaz o posee un vicio, en este caso la ley suple la voluntad del testador y llama a los herederos del causante, atendiendo a la orden establecida en la ley.

Que la persona llamada a suceder no sea incapaz: primeramente deberemos aclarar: toda persona tiene capacidad de goce y de ejercicio, la capacidad de goce es la facultad de contraer derechos y obligaciones, ahora la capacidad de ejercicio, también contempla la facultad de contraer derechos y obligaciones pero en forma personalísima, en cuanto a la anterior para ejercitar el goce debe comparecer quien lo represente.

Que la persona a suceder este viva, este presupuesto también es esencial, toda vez que la persona llamada a suceder al causante se encuentre viva en el momento que se abre la sucesión. (Vásquez [S.F.]:151-154).

El Código Civil de Guatemala expresa, que la personalidad comienza con el nacimiento y termina con la muerte y al que está por nacer se le considera nacido para todo aquello que le favorezca, de esta manera el que está por nacer puede heredar al morir el causante, siempre que al nacer sea

viable. Con relación a sucesiones testamentarias, podemos decir que históricamente fue la sucesión legal o intestada la que tuvo prioridad, constituyéndose en ser la manifestación primaria del derecho sucesorio, y luego después aparece la ley dándole autoridad a la voluntad del hombre, para decidir a sus sucesores. Con la sucesión testamentaria, surge el conflicto de la justificación del derecho testamentario. Varias tendencias doctrinales aparecen y se oponen a la existencia del derecho testamentario o a la voluntad del hombre de disponer quien o quienes pueden ser sus herederos. La justificación del derecho testamentario se inicia, y su planteamiento se da en la revolución francesa, durante esta época los filósofos se ocuparon de estudiar el derecho a suceder mediante testamento, y explicaron, a través del punto de vista del individualismo, que no era posible que la persona proyectara su voluntad más allá de su existencia y que con la muerte se extinguen todos los derechos. (Vásquez [S.F]:157).

Las teorías socialistas, también son contrarias a la sucesión testamentaria, manifestando que es contraria a la justicia originando cierta desigualdad entre los ciudadanos y que hay cierta situación de indolencia en cuanto a la producción, en vista que la persona sabedora que ha sido instituida heredera, se estanca y deja de producir. A pesar de los ataques que ha recibido la sucesión testamentaria se ha logrado mantener a través de la historia. Sin embargo es necesario considerar cuales son los fundamentos en que descansa la sucesión testamentaria; los seguidores de esta institución expresan que debe conocerse separadamente el aspecto material y el aspecto formal.

En atención con el aspecto substancial o material, corresponde a la filosofía del derecho de encontrar el fundamento de la sucesión testamentaria, de esta manera encontramos dos tendencias que han surgido: la posición iusnaturalista, esta tendencia manifiesta que el derecho testamentario tiene su asiento en el derecho natural, indicando que la libertad es inherente a la personalidad del hombre y una derivación de esa libertad es la facultad de disponer de sus bienes para después de su muerte, garantizando así su propia libertad individual. Actualmente ha prevalecido la tendencia positivista, la que manifiesta, que la sucesión testamentaria tiene como única justificación el reconocimiento que de la institución testamentaria hace la ley, la sucesión testamentaria tiene su fundamento en la ley positiva, que el legislador puede determinar limitaciones a la misma sin que haya menoscabo a su fundamentación jurídica, y que se ha regulado en atención a principios de carácter social.

Es opinión generalizada en la doctrina manifestar que la sucesión testamentaria posee su base o fundamentación en la voluntad humana. La voluntad del hombre, especialmente en derecho privado tiene una enorme fuerza creadora de mucha importancia en el campo jurídico tanto en actos intestados como testamentaria. En las sucesiones testamentarias, es la voluntad del hombre que sirve de base y fundamento creador a la sucesión hereditaria.

Las teorías tecno-jurídicas, expresan que existe una similitud entre el testamento y el contrato, esta disposición no es aceptable, en vista que en un contrato existe un acuerdo de voluntades entre dos personas, y el testamento es un acto estrictamente unilateral en el cual no existe acuerdo de voluntades, siendo además el testamento revocable. La doctrina, con relación al fundamento formal del derecho testamentario nos indica que el acto testamentario produce efectos desde su creación y no a partir de la muerte del causante, toda vez que el testimonio es perfectamente válido desde el momento en que se celebra, como consecuencia de lo antes dicho, al otorgarse un testamento de inmediato surte los siguientes efectos: en ese mismo instante de su celebración, los testamentos otorgados con anterioridad quedan derogados, y si en el testamento se realizó el reconocimiento de un hijo aunque dicho testamento se revoque o se declare nulo, el reconocimiento subsiste.

CastánTobeñas y Espin Cánovas, dicen que centralizan el concepto de la sucesión testamentaria a través de la sucesión patrimonial, cuando el testamento es un instrumento por medio del cual no solo se transmiten bienes, sino que también derechos que no son de carácter patrimonial, como por ejemplo el reconocimiento de un hijo, derechos de familia, derecho político etc. De ahí que una de las definiciones doctrinarias que tratan de subsanar el error del código francés dice que: el testamento es un acto jurídico, en virtud del cual una persona establece a favor de otra u otras, el destino de su patrimonio o parte de él, así como otros derechos no de carácter patrimonial, para después de su muerte. (Vásquez [S.F.]:159).

Luego de realizar previamente una relación de las sucesiones intestadas, testamentarias y donaciones, sobre definición, clases, efectos y fundamentos de las mismas, se procede a manifestar que todas las sucesiones en general, se encuentran sujetas al pago de un impuesto, una vez concluidas las diligencias procesales sean estas judiciales o extrajudiciales.

La transmisión de bienes a título gratuito, tiene su regulación jurídica en la legislación privada, por vía del derecho sucesorio o testamentario, tal transmisión no podía escapar a la materia tributaria, ante el enriquecimiento que se realiza a favor de los herederos o legatarios. En estos casos el Estado ve ocasión propicia, extraordinariamente oportuna, para ingresar a sus arcas, parte o gran parte de la riqueza que permanecía en los patrimonios privados.

En relación con la definición de este impuesto, se inicia con lo expuesto de Josiah Wedwood, quien dice que la palabra herencia se usa comúnmente bajo una diversidad de sentidos, pero

puede aplicarse en la generalidad de casos a todo aquello que se adquiere de un progenitor o generaciones precedentes; de allí que herencia o bienes heredados o sucesión, signifique cualquier clase de propiedad o bienes recibidos de alguien después de su muerte sea por su voluntad o por declaración legítima.

En consecuencia el impuesto hereditario: es la contribución obligatoria que el heredero o legatario tiene que realizar a favor del Estado, por la transmisión patrimonial recibida de una persona que falleció. Este impuesto no se traduce en gravamen sobre el patrimonio hereditario, sino que sobre la transmisión o sucesión de los bienes heredados, el gravamen no es sobre los bienes en sí, aunque el valor de esos bienes transmitidos sea el que determine el valor del impuesto a pagar.

De esta manera el tributo no recae sobre el patrimonio hereditario, sino que sobre el derecho de transmisión, teniendo este impuesto las siguientes características: por su forma de pago: doctrinariamente el pago puede ser en especie o en dinero. Esta última ha hecho caducar a la primera, así como la economía monetaria ha sustituido al trueque, en consecuencia el impuesto sucesorio se paga en dinero, ahora bien, en caso de incumplimiento al pago, el Estado podría gravar los bienes; por su duración o causa: financieramente es un impuesto ordinario, pues forma parte de todos los cálculos de recursos, pero económicamente es un impuesto extraordinario, desde que se carga sobre el capital y no de la renta; por su jurisdicción: esta obligación es tanto nacional como provincial, es un recurso que corresponde según la jurisdicción, pero en nuestro país es nacional; por su objeto a que se destina su propia producción: haciendo una división en estos impuestos en afecto a determinados y generales, diremos que el impuesto hereditario puede corresponder a cualquiera de las clasificaciones citadas; e) por su naturaleza: es un impuesto directo de tipo personal (subjetivo) que afecta al patrimonio en general. (De Juario, 1971:344-345).

Al hablar de los fundamentos del impuesto hereditario, se dice que la fundamentación de este impuesto es muy diferente dependiendo de la posición de los autores, la doctrina y especialmente las bases filosóficas, sociales y políticas del Estado donde supere el impuesto.

En forma sintetizada, se expone cuáles son esos fundamentos doctrinarios:

Razones de orden jurídico: para Leroy Beaulieu el Estado percibe este impuesto a las sucesiones, ya que por su calidad de garante de todas las transacciones sociales, que solo él es capaz de proporcionar, constituyéndose entonces dicho tributo en una verdadera tasa.

Razones de orden social: se ha dicho que este impuesto lesiona al concepto absoluto de propiedad al desviar de la misma por el mero hecho de fallecimiento de su titular, de esta manera el tributo permite hoy ir absorbiendo socialmente las herencias en forma paulatina, y eliminando las diferencias que fluyen en las distintas clases sociales, otros autores opinan que lo producido de este impuesto representa la participación que percibe el fisco de la fortuna individual en el momento de la transmisión hereditaria, basándose en un pretendido derecho a coheredar por parte del Estado, y finalmente Bacon, dice: partiendo del principio según el cual el modo más legítimo y normal de adquisición de la propiedad es el trabajo, justifica el impuesto sucesorio sobre lo que sin esfuerzo productivo adquiere riqueza.

Razones de orden económico: en este fundamento se expresan que este gravamen al final de cuentas lesiona la economía y el ahorro de los hombres, esto constituye una verdad si el impuesto resultare confiscatorio, así mismo podemos decir que cualquier lesión al capital tendría su justificación por los beneficios y servicios que presta el Estado.

Razones de orden financiero: hay ciertas características del impuesto que incluye dentro del derecho financiero, ofrece seguridad al fisco contra la evasión, especialmente con los bienes inmuebles, pero con respecto a los muebles todo en materia monetaria la evasión puede ser más factible, algunos autores como Pierson, nos dice que es complemento de gravamen sobre la renta y que constituye una categoría aparte en lo referente a la progresión de las tasas, basadas en el sistema equitativo sucesorio de la ley civil . (De Juario, 1971-346).

Existen otros autores que lo consideran como un impuesto sobre la renta compensatorio de los fraudes contra aquel tributo que pudiera haberse cometido por el causante. Luego de analizar la naturaleza jurídica del impuesto: se puede expresar que es importante la naturaleza jurídica de este impuesto no solo doctrinariamente sino por las peculiaridades de nuestra constitución, porque es preciso determinar si es un impuesto directo o indirecto, previamente se analiza lo siguiente: ¿es un impuesto al capital o a la renta? la doctrina está dividida aun considerando el gravamen en forma global o especial, de acuerdo al patrimonio, para unos se trata de un gravamen al capital del causante y otros opinan que es un gravamen a la renta acumulada; de acuerdo a las porciones hereditarias, también para algunos se trata de un impuesto al capital heredado y para otros la renta accidental, se considera que tanto del punto global como especial, estamos frente a un impuesto al capital, dado a que ni accidentalmente, puede considerarse al monto heredado como una renta; ¿es un impuesto directo o indirecto?: ya se dijo la importancia

constitucional que tiene esta distinción del impuesto, se dijo que calificamos a este impuesto como un impuesto directo desde que afecta a una manifestación inmediata de las riquezas representadas por la porción o por el haber percibido por el heredero, aquí en el impuesto sucesorio, la medida de la riqueza que considera para aplicar el impuesto nos está revelando, que es su mera manifestación la que da lugar al gravamen, que por lo demás escapa a una fase de traslación como todo un impuesto directo. (De Juario, 1971:351-352).

En cuanto al pago del impuesto hereditario, previamente el ente del Estado formula una liquidación, la cual detalla el activo y el pasivo, así como el total del impuesto que deberá cancelar el heredero, legatario o donatario.

En cuando a las formas generales de liquidación del impuesto, se puede decir que puede aplicarse sobre el monto global o sobre parte parcial. Las legislaciones de los Estados, han elegido una de las mencionadas, sin embargo hay coexistencia de ambas, como sucede el Alemania, y España. Cuando se aplica el impuesto global se hace uso ordinariamente de escalas progresivas de acuerdo al monto indiviso de la masa hereditaria. No se puede tener en cuenta en tales escalas los grados de parentesco, ya que los que se grava es el acervo hereditario. Puede decirse que se está frente a un impuesto póstumo al capital del causante.

En el caso del impuesto parcial, se aplican escalas progresivas, de acuerdo al monto de la riqueza percibida por cada heredero o legatario, tomando en cuenta el grado de parentesco que una al causante con el heredero.

Los parientes más próximos generalmente quedan liberados del gravamen o sujetos a escalas bajas, por lo que tomando la tasa inferior, ella va en aumento a medida que es más lejano el grado de parentesco. En algunas legislaciones, se tiene en cuenta la edad del heredero a efecto de gravar más a los jóvenes que a los ancianos, otras veces se considera el patrimonio anterior del heredero, con la finalidad de que las que tienen capacidad mayor, por poseer fortuna propia, contribuyan con mayor parte a las arcas del Estado. Este tipo de gravamen se aplica a todas las transmisiones gratuitas de bienes. (De Juario, 349-350).

Seguidamente se entra considerar sobre los sujetos de esta relación tributaria, teniendo como sujeto activo al Estado que es el ente que recibe el impuesto hereditario, el sujeto pasivo son las personas que pagan el impuesto, siendo el impuesto una obligación personal no real. En esta forma el impuesto hereditario consiste en un tributo establecido al heredero o beneficiario, de la transmisión a título gratuito, determinado por su capacidad contributiva. Como consecuencia

lógica de este principio, el heredero, legatario o donatario, es la persona obligada a efectuar el pago, siendo su obligación personal y directa. En relación con los herederos se puede decir que cuando la sucesión corresponde a los ascendientes o descendientes en línea recta, el heredero entra de pleno derecho de gozar de la propiedad y posesión de la herencia, en tanto se trate a título universal. El impuesto debe pagarse cuando el heredero entra en posesión de la herencia o pretende registrar los bienes en el Registro de la Propiedad con la declaración de herederos que reconoce su carácter de heredero.

A los legatarios, se le condiciona que no pueden tomar la cosa legada sin pedírsela al heredero o al albacea encargado de cumplir de la entrega de los legados. Como secuencia de los anterior, el impuesto ha dado lugar a discusiones sobre si el impuesto debe pagarlo el heredero o el legatario, se ha aceptado que sea el legatario el que debe pagar el impuesto, pero si la entrega de la cosa se demora sin culpa del legatario, este puede resarcirse contra los herederos o albacea que hubieran tenido la culpa en la demora.

En atención a los donatarios, salvo pacto en contrario, el impuesto de donación debe ser cubierto por el donatario.

El albacea: es la persona designada por el causante para cumplir sus decisiones de última voluntad, debiendo retener, por cuenta del legatario, la suma necesaria para atender el pago del impuesto hereditario.

El albacea junto con los herederos, legatarios y donatarios son los sujetos pasivos de la relación tributaria. (De Juario, 1971: 357-358).

### **Antecedentes históricos del impuesto hereditario**

En Grecia el impuesto no era por relación de servidumbre, sino se fundaba en la defensa del bien colectivo entregado al cuidado del Estado, ya que la concepción individual de la libertad impidió que pudiera imponerse a los ciudadanos impuestos generales de carácter personal, las contribuciones fueron siempre voluntarias, salvo en las épocas de las tiranías. Los tributos no se elevaron demasiado y casi no pudieron imponerse, ya que lo mismo que las liturgias, provienen de la obligación de presentar servicio militar personal, además las liturgias provienen de la presentación voluntaria de la carga del impuesto, definidos éstos como servicios honorarios.

En Grecia, al igual que en cualquier Estado moderno, se acudió al impuesto extraordinario en tiempo de guerra y solo así lo aceptaron los ciudadanos griegos, el que se transformó en casi

permanente u ordinario por las constantes guerras que tuvo el pueblo griego, debido a que ese impuesto sirvió primero para preparar la guerra, después alimentarla y por último para hacer posible una economía de paz, reconstrucción etc. El ciudadano griego pensaba que vivía en tiranía cuando el deber personal de contribuir se realizaba en tiempos de paz. Durante el imperio romano, se crearon los tributos y se clasificaron a los ciudadanos según su fortuna, para medir sus deberes fiscales. El afán del pueblo romano, fue establecer y mantener su poder en el mundo y puso en práctica una política financiera congruente con esta finalidad, o sea la explotación tributaria de los pueblos sometidos.

Los tributos en Roma, no se fundamentaron en la condición del ciudadano, sino en la del enemigo vencido frente al conquistador, dejándoles casi todo el pago de sus gastos, con el fin de no gravar a sus ciudadanos. En las reformas del emperador Augusto aceptó la separación de clases sociales: superiores e inferiores, pero señaló la participación que cada uno le correspondía en la vida del Estado. Sentó las bases de una hacienda equilibrada, primero: reglamentó los tributos directos ordinarios, segundo: mejoró el sistema de percepción de los impuestos, y tercero: restringió los abusos y despilfarros.

Durante el período del emperador Augusto, podemos observar el antecedente más concreto del impuesto hereditario, al establecer dicho emperador la ley Julia de la vicésima *hereditatum*, y que consistía en la aplicación de una tasa igual a la vigésima parte de la sucesión, que afectaba a las herencias, tanto testamentarias como intestadas, así como a los legados, este tributo fue tomado por los romanos de Egipto en donde al parecer existía un impuesto similar. Era característica de esta ley la de otorgar exenciones a los parientes más próximos y a los pobres, y en esencia este tributo significaba que el poder público podía gravar los patrimonios en ejercicio de su soberanía. (De Juario, 1971:341).

Posteriormente el emperador Nerva, eximió de la vicésima a las sucesiones de las madres a los hijos y la de los hijos a las madres; seguidamente durante el periodo del emperador Trajano, se extendió tal exención de padres a hijos y de éstos a los otros (en relación con los hombre) disponiendo además la retroactividad de tal disposición. El emperador Caracalla, revocó la liberación antes citada; y seguidamente durante el emperador Diocleciano, éste hace desaparecer la vicésima.

Durante la edad media cambia el carácter de este tributo, ya que siendo el señor feudal el dueño único de la tierra, al fallecer un tenedor precario, la tierra volvía al señor feudal, lo cual impide hablar de un verdadero impuesto.

Para poder observar el pleno desarrollo de impuesto hereditario, es necesario llegar a la edad moderna y a la época contemporánea, desarrollo que se produce como consecuencia del afianzamiento de los sistemas fiscales, de esta manera, no se puede olvidar la extraordinaria experiencia realizada por los discípulos de Carlos Marx en Rusia en octubre de 1917, ya que partiendo de la abrogación pura y simple de la propiedad privada y de su transmisión por fallecimiento. La legislación soviética evoluciona hacia el reconocimiento tácito, cuando no se expresó del hecho hereditario a través del derecho fiscal, de esta forma en Rusia, la propiedad privada desaparece, como base económica bajo el régimen marxista. Durante esta época, Rusia, y en base a los decretos 14 o 17 de abril de 1918 abolió las sucesiones testamentarias así como las intestadas en base a los decretos antes citados que expresaban: después de la muerte del propietario, bienes que le hayan pertenecido, pasan a ser propiedad del Estado de la República de Rusia Socialista Federativa, de esta forma desaparece el derecho sucesorio en esa región del mundo.

No obstante hacia el año de 1921 se abre el campo de la iniciativa privada para la nueva política económica, siempre con muchos estrechos, reaparece el derecho sucesorio y el 28 de febrero de 1916, una nueva ley sobre sucesiones fue puesta en vigencia el 1 de marzo de 1926, la ley de carácter estrictamente financiero sin establecer expresamente el derecho sucesorio, fijó una tasa progresiva sobre las herencias. Y por fin en 1936 se plasma constitucionalmente en el artículo décimo: el derecho a la herencia de la propiedad personal de los ciudadanos, está protegida por la ley. (De Juario 1,971:342).

En Guatemala, como el resto de colonias españolas en América, en el año de 1680, durante el reinado de Carlos II, se incorporó un impuesto hereditario a la recopilación de leyes del reino de las indias, pero no es sino con la revolución de 1871, que en Guatemala se crea el impuesto hereditario, inspirado en la legislación romana, que decía: “que es justo que el Estado, perciba algo de aquello que se transfiere como una dádiva o una regalía a favor de terceros”. Posteriormente aparece el Decreto 431 del Congreso de la República, el dieciocho de noviembre de mil novecientos cuarenta y cuatro durante el período presidencial del doctor Juan José Arévalo.

## **Trámite de los procesos sucesorios para los efectos del pago del impuesto hereditario:**

### **Órgano administrativo del Estado encargado de recibir el expediente para los efectos de la liquidación fiscal:**

El departamento de Herencias, Legados y Donaciones, de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, es el ente encargado de practicar la liquidación fiscal de las sucesiones.

### **Materia objeto de la liquidación fiscal y sujetos que intervienen en la relación tributaria:**

Son materia de la liquidación fiscal: bienes muebles e inmuebles, dinero efectivo, acciones nominales o valores cotizables que se encuentren en Guatemala, así mismo se encuentran sujetos al impuesto hereditario, los derechos reales de usufructo, uso y habitación. Los sujetos que intervienen en la relación tributaria, tenemos por una parte: al sujeto activo que lo constituye el Estado, quien es el encargado de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria; y como sujeto pasivo: está el contribuyente (herederos o donatarios) que es quien soporta la carga tributaria.

### **Requisitos que debe contener el expediente sucesorio:**

Sucesiones intestadas extrajudiciales: el mencionado expediente debe contener: acta de requerimiento para iniciar el procedimiento, acta de radicación del proceso sucesorio, acta de junta de herederos, las publicaciones realizadas en el diario oficial, acta de inventario, informes de los registros de la propiedad, donde consta que el causante no otorgó testamento ni donación por causa de muerte, informe del registro de procesos sucesorios, de la Secretaría de la Corte Suprema de Justicia, donde conste que esa entidad tomó nota de la radicación del proceso, certificación de las partidas de nacimiento de los herederos, y defunción del causante, auto de declaración de herederos, dictamen de la Procuraduría General de la Nación.

Sucesiones intestadas judiciales: certificación del auto de declaración de herederos, extendido por el tribunal que conoció, en cuya certificación deberá constar: la fecha de radicación del procedimiento, la fecha de fallecimiento del causante y fecha del auto de declarativo.

Sucesiones testamentarias extrajudiciales: en este expediente debe incluirse: todos los documentos citados en las sucesiones extrajudiciales, acompañar las certificaciones de

nacimiento de los herederos y legatarios, certificación de la partida de defunción del causante, acompañar la escritura en la cual se otorgó el testamento.

Sucesiones testamentaria judiciales: en estos expedientes debe acompañar los documentos citados sucesiones judiciales, así mismo deberá acompañar los documentos citados en sucesiones testamentarias, dependiendo del procedimiento que se haya utilizado (judicial o extrajudicial), debiendo acompañar además la escritura del testamento.

Donación por causa de muerte: en este caso los documentos que debe contener el expediente son los documentos que se mencionan en los casos de las sucesiones extrajudiciales o judiciales (según el caso), con la única excepción que de aquí debe acompañarse el testimonio de la escritura de donación por causa de muerte (en lugar del testamento, esto por considerarse como una sucesión a título particular distribuida en legados) artículo 943 del Código Civil.

**Observaciones comunes a todos los procesos:**

Debe presentarse un escrito, solicitando al Departamento de herencia, legados y donaciones, practicar la liquidación fiscal de la sucesión de que se trate.

Acompañar un informe o certificación de la matrícula fiscal, donde conste la reciente valuación de los inmuebles perteneciente al causante (este avalúo debe ser practicado por un valuador autorizado, en cual no debe exceder de cinco años).

Adjuntar avalúo de los bienes muebles pertenecientes al causante (avalúo que debe ser realizado por valuador autorizado).

En caso de que dentro del activo, existiera un mausoleo, debe presentar un informe del cementerio en donde se encuentre dicho bien, dando un valor al mencionado.

Acompañar comprobantes del pasivo, en el caso de los honorarios del notario (facción de inventario, dirección, procuración y diligencias administrativas) debe presentar una factura pro-forma.

Al haber acciones nominales y valores cotizables, se debe acompañar un informe de la Superintendencia de Bancos.

En el inventario, deberá expresarse con claridad, cuanto le corresponde al causante sobre los bienes (si es la totalidad, un cincuenta por ciento etc.).

Cuando en el testamento existiera usufructo, deberá presentar certificación de la partida de nacimiento del usufructuario, para los efectos del impuesto a imponer.

Si los bienes estuvieran grabados y existieran deudas de la mortal o donación, esta deberá ser comprobada mediante una nota de la persona acreedora del saldo a la fecha de fallecimiento del causante o certificación del Registro de Propiedad.

En caso que en el inventario haya un negocio particular del causante o donante, debe acompañarse al expediente, un avalúo contable, en el que se incluya el crédito mercantil. Este avalúo debe ser practicado por un perito en la materia.

Si en el inventario se incluyera una sociedad mercantil debe presentarse el balance más próximo a la fecha de fallecimiento del causante o donante.

### **De las multas e intereses que impone la Ley de Herencias, Legados y Donaciones**

De conformidad con el artículo 37 el cual establece que todo proceso sucesorio debe radicarse: cuando el fallecimiento ocurre en la república de Guatemala dentro de los 6 meses, en países de Centroamérica en un plazo de 9 meses y en otros países del extranjero en un plazo de un año contados a partir del fallecimiento del causante bajo una sanción (multa del 100%) igual al impuesto, más recargos (intereses) del uno por ciento igual al impuesto causado y dejado de pagar. En relación con lo anterior, los herederos o legatarios, deberán estar muy atentos en qué momento deben iniciar el procedimiento para no incurrir en multa e intereses.

El artículo 76 del decreto 431 del Congreso de la República, preceptúa que todo juicio deberá quedar terminado y liquidado el impuesto dentro de un plazo de tres años, contados desde la fecha del fallecimiento del autor de la herencia o de la declaratoria de su muerte presunta, bajo pena de una multa del cien por ciento igual al impuesto y recargos (intereses) del uno por ciento del impuesto, o sea la sanción igual a lo que establece el artículo 37 del decreto relacionado. La fecha de fallecimiento del causante es de mucha importancia, en vista de lo que para el efecto expresa el artículo 76 del decreto 431 del congreso de la república, ya que todo proceso sucesorio, debe quedar concluido o sea liquidado en un término de tres años, caso contrario de lo anterior, se incurre en multa y recargos.

Para los efectos de lo que establece en el artículo 7°. De la Ley de Herencia, Legados y Donaciones, debe quedar debidamente determinado el parentesco entre el causante y el heredero, en lo que respecta a la cuota impositiva que va desde los herederos legales hasta los extraños, siendo diferente el porcentaje, variando el impuesto según la cantidad del capital que pertenezca o se atribuya al heredero y al grado de parentesco existente. Por ejemplo si el capital líquido que recibirá el heredero en su calidad de hijo o cónyuge, es hasta cincuenta mil

quetzales, pagará el uno por ciento, pero si dicho capital llega a los cien mil quetzales, deberá pagar del dos por ciento, doscientos mil quetzales el tres por ciento, trescientos mil el cuatro por ciento, quinientos mil el cinco por ciento, y mayor de la cantidad antes citada seis por ciento.

El Decreto 431 del Congreso de la República, en su artículo 14, establece que los ascendientes y conyugue del causante, cuando el importe de cada porción asignada no exceda de quinientos quetzales, no están afectos al pago del impuesto, así mismo expresa el mismo precepto legal que si se tratare de descendientes menores de doce años y la porción a heredar no exceda a mil quetzales, no está afecto al impuesto hereditario. El artículo 51 del Decreto 431 del Congreso de la República, da lineamiento a seguir en cuanto a bienes muebles sean evaluados por peritos en la materia, y las acciones nominales y valores cotizables por informe de la superintendencia de bancos.

### **Revisión y aprobación de la liquidación fiscal**

Una vez practicada la liquidación fiscal, el expediente será enviado en consulta a la Contraloría de Cuentas, para su revisión y aprobación de la misma, en caso de que dicha liquidación no fuera aprobada por la Contraloría de Cuentas, regresa el expediente al departamento de Herencias, Legados y Donaciones, para llenar los requerimientos sugeridos y habiendo llenado los requisitos exigidos volverá el expediente a la Contraloría de Cuentas, para su revisión y aprobación.

Al ser aprobada la liquidación por la Contraloría de Cuentas, el expediente vuelve al Departamento de Herencias, Legados y Donaciones, y ésta dependencia debe llenar los requisitos establecidos en los artículos 43 y 58 de la ley de Herencias, Legados y Donaciones, que se refiere a notificar a la Procuraduría General de la Nación y a los herederos, en la que se indica que una vez notificada la resolución aprobatoria, el pago del impuesto, multas y recargos, debe hacerse efectivo dentro de los diez días hábiles a la fecha de su notificación; en caso de no cumplir con lo anteriormente citado se incurrirá en una multa igual al impuesto dejado de cubrir, mas recargos legales por pago extemporáneo.

### **Recurso administrativo en materia de herencias, legados y donaciones**

En caso de no estar de acuerdo con la liquidación fiscal aprobada por la Contraloría General de Cuentas, puede interponerse el recurso de reposición, para ampliar, rectificar o revocar dicha

liquidación fiscal; dicho recurso se debe plantear ante la Contraloría General de Cuentas, invocando el artículo 28 del decreto 431 del Congreso de la República.

A través del mismo recurso de reposición y ante la Contraloría General de Cuentas, puede también el interesado o perjudicado en la liquidación fiscal, hacer valer la prescripción en contra del Estado; dicha prescripción es de naturaleza extintiva y liberatoria de la obligación para con el fisco. La mencionada acción prescriptiva se hace valer con fundamento en el artículo 50 de la Ley de Herencias, Legados y Donaciones, norma que taxativamente dice: el derecho del fisco para cobrar o hacer valer efectivo el impuesto, formular liquidaciones adicionales, imponer multas y recargos, y en general para exigir cualquier obligación derivada de la presente ley, prescribe en el lapso de seis años, computados desde la última diligencia practicada en el expediente fiscal, si se hubiere seguido, y, en caso contrario, en diez años computables desde la fecha de fallecimiento del autor de la herencia o de la donación. Ambas impugnaciones deberán presentarse dentro de un plazo de diez días a partir del día siguiente de la última notificación.

### **Exoneración**

Otra acción que puede hacer valer el heredero, es la solicitud dirigida al señor presidente de la república de Guatemala, solicitando la exoneración total de multas y recargos (intereses) que haya originado la liquidación, en base al artículo 183 literal r de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuya disposición constitucional, otorga al presidente la potestad de exonerar de multa y recargos (intereses) a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cancelar los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo. La facultad del señor presidente, es la de exonerar total o parcialmente el pago de multa y recargos o bien rebajarlas en un porcentaje menor del cien por ciento.

## Conclusiones

En el presente estudio se procedió exponer sobre cómo debe realizarse el trámite para el pago del impuesto hereditario, para hacerlo efectivo al Estado, mediante un trámite administrativo después de concluir la fase notarial o judicial de los procesos sucesorios intestados, testamentarios o donación por causa de muerte. Inicialmente se pensó que el presente trabajo podría constituir un manual o una guía para los profesionales del derecho y como un instrumento de estudio para las personas que se dediquen al conocimiento de las Ciencias Jurídicas y Sociales, ante el trámite administrativo que obligadamente debe hacerse.

Al realizar el presente estudio, se estima conveniente que debe realizarse una modificación al Decreto 431 del Congreso de la República, en cuanto a sus artículos 37 y 76, en vista de que los dos artículos citados dan un plazo, el primero expresa que debe iniciarse el procedimiento en seis meses, contados a partir de la fecha de fallecimiento del causante, y el artículo 76 de la mencionada ley, que establece que todo proceso sucesorio, debe quedar terminado y liquidado en un plazo de tres años contados a partir de la fecha de fallecimiento del causante, imponiendo los dos artículos una multa equivalente al cien por ciento igual al impuesto, más intereses del uno por ciento mensual sobre el monto del impuesto, en caso de incumplimiento a lo ordenado. Como resultado que existen muchas circunstancias, especialmente económicas, sociales y de otra índole, por las cuales los herederos o legatarios, se encuentran imposibilitados para dar cumplimiento a dichas normas, se hace urgente modificar dichos artículos, en el sentido de ampliar los plazos señalados, debido a que dichas disposiciones son injustas y económicamente fatales para los contribuyentes, lo cual va en contra de los principios que fundamentan el derecho tributario, de capacidad económica y conveniencia del contribuyente.

De conformidad con el artículo 51 del Decreto 431 del Congreso de la República (Ley de Herencias, Legados y Donaciones) todos los inmuebles propiedad del causante, previamente a formular la liquidación fiscal de la mortal por el ente administrativo del Estado, deben ser objeto de avalúo, en caso contrario no procederá la liquidación fiscal, debiendo ser realizados dichos avalúo por valuador autorizado.

A lo anteriormente expuesto, se ha pensado sobre una modificación al artículo 51 del Decreto 431 del Congreso de la República, como consecuencia que el solicitar los servicios de un valuador autorizado, representa un gasto económico bastante oneroso para los herederos o legatarios, toda vez que como mínimo un valuador puede cobrar aproximadamente la cantidad de dos mil quetzales por valorar un inmueble dependiendo del lugar en donde se encuentre situado el inmueble.

Es el caso que la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (Dirección a la cual pertenece el departamento de Herencias y Donaciones), cuenta con una sección de valuadores, quienes muy bien y de oficio podrían practicar todos los avalúos de los bienes inmuebles de las sucesiones o donaciones, cuyos avalúos efectuados por los valuadores de la Dirección ya relacionada podrían contar con mayor veracidad y certeza y de acuerdo a los principios y reglamentos que maneja esa dirección para los efectos de avalúos de bienes, proporcionando de esta manera una economía a los herederos o legatarios, quienes en la mayoría de los casos se encuentran pendientes de pagar un impuesto, más multas e intereses que se le consignarán en la liquidación fiscal.

## **Referencias**

De Juario M. (1971) *El Sistema Tributario y los tributos en particular*. 2ª. Edición. Editorial Molachino Rosario.

Delgadillo L. (1988). *Principios del derecho tributario*. Editorial Limusa

Martin J. (1978). *Importancia y teoría sobre los tributos*. Buenos Aires. Ediciones Contabilidad Moderna.

Tarantino J. (1974). *Reforma Tributaria*. Buenos Aires. Editorial Víctor P. de Zavalía-Editor

Vásquez C. ([S F]) *Derecho Civil Sustantivo, Derecho de Sucesiones*. Guatemala. USAC.

## **Legislación**

Jefe de Estado (1963) Código Civil. Decreto-Ley 106

Jefe de Estado (1963) Código Procesal Civil y Mercantil. Derecho Ley 107

Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala (1985) Constitución Política de la República de Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala (1947) Ley de Herencias, Legados y Donaciones. Decreto número 431.