

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



**Principio de igualdad con respecto al pago del impuesto  
de herencias, legados y donaciones**

-Tesis de Licenciatura-

Wendy Yumila Cermeño Estrada

Guatemala, mayo 2014

**Principio de igualdad con respecto al pago del impuesto  
de herencias, legados y donaciones**

-Tesis de Licenciatura-

Wendy Yumila Cermeño Estrada

Guatemala, mayo 2014

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General Lic. Adolfo Noguera Bosque

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS 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 Lic. Jaime Trinidad Gaitán Álvarez

Revisor de Tesis Lic. Sergio Amadeo Pineda Castañeda

# **TRIBUNAL EXAMINADOR**

## **Primera Fase**

Dr. Miguel Angel Giordano Navarro

Lic. Oscar Leonel Solis Corzo

Lic. Héctor Ricardo Echeverría Méndez

Licda. María Cristina Cáceres López

## **Segunda Fase**

Lic. Julio Cesar Villalta Bustamante

Licda. Hilda María Girón Pinales

Licda. Alba Ruth Sandoval Guerra

Lic. Alvaro de Jesús Reyes García

## **Tercera Fase**

Licda. Sandra Lorena Morales Martínez

Licda. Vilma Corina Bustamante Tuche

Lic. Ricardo Bustamante Mays

Lic. Mario Efraín López García

Licda. Carol Yesenia Berganza Chacón

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diecisiete de octubre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIO DE IGUALDAD CON RESPECTO AL PAGO DEL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES**, presentado por **WENDY YUMILA CERMEÑO ESTRADA**, 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 Tutor al Licenciado **JAIME TRINIDAD GAITÁN ÁLVAREZ**, 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: **WENDY YUMILA CERMEÑO ESTRADA**

Título de la tesis: **PRINCIPIO DE IGUALDAD CON RESPECTO AL PAGO DEL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES**

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.

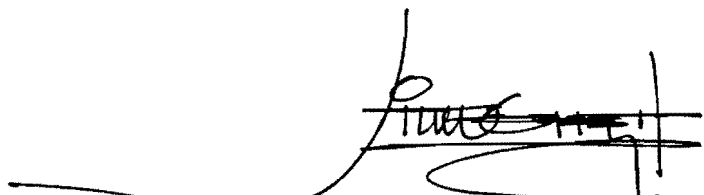
**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

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

Guatemala, 16 de enero de 2014

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



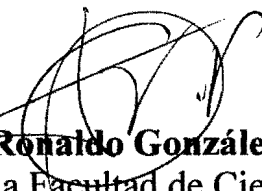
**Lic. Jaime Trinidad Gaitán Álvarez**  
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veinte de enero de dos mil catorce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIO DE IGUALDAD CON RESPECTO AL PAGO DEL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES**, presentado por **WENDY YUMILA CERMEÑO ESTRADA**, 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 **SERGIO AMADEO PINEDA CASTAÑEDA**, 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: **WENDY YUMILA CERMEÑO ESTRADA**

Título de la tesis: **PRINCIPIO DE IGUALDAD CON RESPECTO AL PAGO DEL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES**

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.

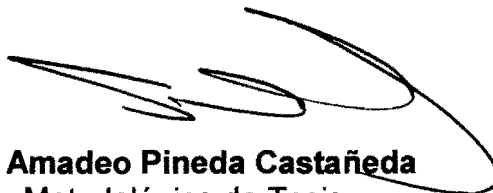
**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

**Por tanto,**

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

Guatemala, 24 de febrero de 2014

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



**Lic. Sergio Amadeo Pineda Castañeda**  
Revisor Metodológico de Tesis





**DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS**

Nombre del Estudiante: **WENDY YUMILA CERMEÑO ESTRADA**

Título de la tesis: **PRINCIPIO DE IGUALDAD CON RESPECTO AL PAGO DEL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES**

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, 17 de marzo de 2014

***"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: **WENDY YUMILA CERMEÑO ESTRADA**

Título de la tesis: **PRINCIPIO DE IGUALDAD CON RESPECTO AL PAGO DEL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES**

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, 31 de marzo de 2014

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

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



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



**Nota:** Para efectos legales, únicamente la sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

## **DEDICATORIA**

### **A Dios:**

Porque me diste la oportunidad de seguir viviendo, nunca dejaré de agradecerte por ser siempre fiel y nunca desampararme; Gracias Señor porque en tu tiempo lo logré, a Ti sea Toda la Gloria y la Honra por Siempre.

### **A mis Padres:**

Alejandra Esthela y Luis Antonio, gracias porque sus oraciones, esfuerzos y sacrificios fueron fundamentales para culminar esta etapa de mi vida. Gracias porque siempre han estado a mi lado apoyándome y dándome ánimo para seguir adelante. Gracias porque siempre dieron lo mejor y más valioso de si, para verme hoy aquí. Soy muy bendecida por Dios al habérmelos dado como padres. Los amo incondicionalmente.

### **A ti Luis :**

Gracias porque eres un pilar fundamental en mi vida, sin tu apoyo incondicional, simplemente no lo hubiese logrado.

**A mis Hermanos:**

Gracias, porque siempre recibí su amor, su apoyo, sus oraciones y una palabra de aliento cuando más lo necesitaba. Los amo fraternalmente.

**A mis Cuñados:**

Gracias porque siempre recibí una felicitación por el esfuerzo realizado.

**A mis Sobrinos:**

Porque a través de ustedes nuevamente Dios me mostró el milagro de la vida y por ser mi alegría en los momentos difíciles. Los amaré por siempre.

**A mi Tía Mary:**

Porque aunque lejos siempre me llamaste, estuviste pendiente y me hiciste saber lo orgullosa que te sientes de mi, como una madre con su hija; con amor.

**A mi Familia en general:**

Con especial cariño y gratitud a cada uno de ellos.

**A mi amiga Emma:**

Por las noches de desvelo hasta aprender la lección, por las lágrimas derramadas cuando lográbamos la meta propuesta, por tu paciencia y por compartirme tus conocimientos. Con cariño.

**A mis Amigos en general:**

Gracias por una amistad sincera.

**A mis Catedráticos Universitarios:**

Por transmitir sus enseñanzas con paciencia y dedicación.

**A las Universidades Panamericana y  
Mariano Gálvez.**

Porque en sus aulas aprendí lo que ahora pondré en práctica en mi vida profesional.

**A usted:**

Que lee la presente, con respeto.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Tributos	1
Impuestos	2
Derecho tributario	4
Principios constitucionales del derecho tributario	7
Derecho sucesorio	12
Ley de herencias, legados y donaciones	30
Principio de igualdad con respecto al pago de impuesto de herencias, legados y donaciones	34
Conclusiones	43
Referencias	45

## **Resumen**

En el trabajo se desarrolló lo relativo a los Tributos, los cuales están comprendidos dentro de la generalidad de las obligaciones de la población, para contribuir al gasto público. Se trató lo concerniente a los impuestos, como una clase de tributos, que generalmente son una cantidad dineraria que las personas que obtienen ingresos o utilidades pagan al Estado obligatoriamente, según su capacidad económica.

Se hizo un análisis sobre el principio de igualdad regulado en la Constitución Política de la República y el de igualdad tributaria, bajo el mismo marco legal así como la ley ordinaria que lo estudia, en el sentido que todos deben pagar los tributos, pero atendiendo al lugar que cada uno tenga en la sociedad y en la economía, ya que dentro de la igualdad todos son desiguales. Se estudió el principio de equidad y justicia, desde el punto de vista que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, ya que presume la proporcionalidad en el pago de los impuestos. (101)

Se desarrolló un capítulo sobre el derecho sucesorio, el cual regula las consecuencias que se producen con la muerte, a través de una herencia, un legado o una donación, ya sea en vida o *mortis causa*.



Se estructuró un análisis de la ley específica en la materia que ocupa el presente trabajo, la ley sobre el impuesto de herencias, legados y donaciones, decreto número 431 del Congreso de la República, determinando que dicho impuesto es de carácter progresivo, de naturaleza directa y subjetiva, ya que grava el incremento del patrimonio obtenido; determinando que éste tiene como objetivo la carga económica para el sujeto contribuyente, gravando con mayores impuestos al que reciba mayor cantidad de bienes, y haciendo una clara discriminación entre los parientes ya sea consanguíneos o por afinidad.

## **Palabras clave**

Igualdad. Impuesto. Herencias. Legados. Donaciones.

## **Introducción**

Guatemala, es un país en el cual las leyes tienden a sufrir cambios cada cierto tiempo, ya que luego de que el organismo Legislativo las aprueba, crean reformas y si se habla en materia de impuestos, los legisladores se dan cuenta que la ley promulgada no era lo que se esperaba por lo cual deciden hacer nuevas reformas, derogaciones, o cambios de tipos impositivos entre otros.

En el trabajo que a continuación se presenta se hace un estudio del impuesto de Herencia, Legados y Donaciones en el que se determina que hay desigualdad en el tipo impositivo puesto que, de acuerdo a lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 4, todos los guatemaltecos son iguales en derechos y obligaciones; el artículo 243 del mismo cuerpo legal regula que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto las leyes tributarias deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago que debe tener cada contribuyente.

Este impuesto no cumple con lo dispuesto en la carta magna ya que castiga a los sujetos pasivos o contribuyentes, determinando de esta manera que se efectúe un pago desigual, debido a que, por un lado se

regula un tipo impositivo para los familiares según el grado de consanguinidad, o afinidad y otro tipo impositivo para los beneficiarios de las herencias, legados y donaciones que no sean familiares, lo cual se considera injusto ya que el beneficio recibido debe pagar la misma tarifa no importando el grado de parentesco o que no exista el mismo.

Se espera que el trabajo presentado llene las expectativas de los lectores y de alguna forma contribuya a que haya una reforma en la ley que contiene el impuesto de Herencia, Legados y Donaciones para que el pago del mismo sea justo, equitativo y de acuerdo a la realidad social de la nación.

## **Tributos**

Se denominan tributos a los ingresos públicos, de carácter pecuniario y obligatorio que la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, como ente recaudador, exige a las personas individuales o jurídicas, llamadas contribuyentes, con el fin de utilizarlo para el sostenimiento de gasto público.

Para Ossorio, “es el impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Es un gravamen, una carga” (2001:995).

El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 9 regula los tributos como “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. Es decir, que la Administración Tributaria tiene el derecho de exigir en base a la potestad de imperio originaria o derivada que posee, en los casos, el monto y formas establecidas por la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad.

Los tributos se refieren al género de los gravámenes impositivos; es decir, están comprendidos dentro de la generalidad de las obligaciones de la población o de los sujetos pasivos, para contribuir

al gasto público, por lo que es la persona siendo esta individual o jurídica la que puede ser sujeto pasivo del impuesto y debe contribuir al sostenimiento del país. El Sistema Tributario comprende todos los tributos sin especificar uno en especial.

El objetivo de los tributos es propiamente de origen fiscal, es decir, obtener los ingresos necesarios para poder cubrir o satisfacer los gastos que generan las necesidades públicas, por lo que es el Estado mediante la Superintendencia de Administración Tributaria quien debe recaudar los ingresos tributarios y el Ministerio de Finanzas Públicas quien asigna las partidas presupuestarias en base al presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.

## **Impuestos**

Los impuestos son una clase de tributos, y generalmente es una cantidad dineraria que las personas que obtienen ingresos o utilidades pagan al Estado obligatoriamente, según su capacidad.

Este impuesto recibido por parte del Estado es utilizado para cubrir los gastos de infraestructura y servicios, y el contribuyente no obtiene ningún beneficio directo por el impuesto pagado. Sin el pago de los impuestos por parte de los contribuyentes, el Estado no podría funcionar ya que estos son su fuente principal de ingresos.

## Para Ossorio

Es un tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, inter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos. (2001:495).

En el Decreto 6-91, Código Tributario se regula la definición legal de Impuesto: “Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”, es decir es una clase de tributo, una obligación generalmente pecuniaria en favor del acreedor tributario que es el Estado de Guatemala, regido por derecho público.

La clasificación doctrinaria que existe de los impuestos según Matus Benavente, es la siguiente: Los Impuestos Directos, que son aquellos “que recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava situaciones normales y permanentes”. (2000: 111).

Y los Impuestos Indirectos, que “son aquellos que gravan la riqueza no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata. No se grava al verdadero contribuyente ya que lo grava por persecución”. (2000:112)

La especie es la clasificación del tributo, derivado de esto se establece lo regulado en el Código Tributario, en el artículo 10: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones especiales por mejoras”. Es decir, que los impuestos forman parte de la clasificación de los tributos.

Los impuestos están estructurados por un hecho generador, una base imponible o lo que es lo mismo, las bases generales de recaudación, el sujeto pasivo sobre quien recae el cumplimiento de la obligación tributaria, y el sujeto activo o administración tributaria, quien es el encargado de la recaudación, de la gestión y de la erogación de lo que percibe.

Derivado de lo anteriormente expuesto, se define que el Impuesto de Herencias, legados y donaciones es un impuesto directo dentro de la generalidad de los tributos, ya que recae sobre la cosa objeto del gravamen y con esto no se toma en cuenta la situación de la persona que aparece como propietaria de aquella.

## **Derecho tributario**

El Derecho Tributario se creó para establecer normas que velen por el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes hacia el Estado, a través de la Superintendencia de Administración

Tributaria, y que ésta a su vez pueda solventar el gasto público por medio de los tributos recaudados.

También es materia de estudio del Derecho tributario, regular el conjunto de hechos que constituyen delito o que lesionan el bien jurídico tutelado de éste, el cual es el Régimen Tributario.

Para Ossorio, el Derecho Tributario es la

Rama del derecho público interno que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar. (2008:306)

La definición anterior es acertada en virtud que el Estado y el contribuyente son los sujetos principales de la relación jurídica tributaria y el primero se encuentra en la capacidad de crearle cargas tributarias a los sujetos pasivos para el cumplimiento de sus fines sociales.

Según lo establece el artículo 1 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, El Derecho Tributario “es una rama del Derecho público que estudia las normas, principios, instituciones, reglamentos y otras regulaciones establecidas por la ley que desarrollan la actividad tributaria”.



En los últimos tiempos han surgido varias reformas a la legislación en esta materia, con el fin de contar con mayores recursos económicos que garanticen el desarrollo de las diversas funciones del Estado, para permitir a la Administración Tributaria ser más eficiente en el control y fiscalización de los impuestos y así cumplir con el precepto de alcanzar el bien común.

Para Monterroso el Derecho Tributario es “una rama del Derecho poco estudiada y bastante olvidada por los estudiosos del Derecho en general, y que durante el transcurso del tiempo se ha estudiado como parte del Derecho Financiero” (2009:3); siendo esto contradictorio, ya que es una rama del Derecho muy importante, puesto que del desarrollo del mismo se derivan la recaudación, la gestión y la erogación de estos, en obras de infraestructura, educación, salud, y los demás gastos que están en el presupuesto de ingresos y egresos de la nación. Se da la relación jurídica tributaria entre el Estado y el contribuyente, que deriva en el cumplimiento de la obligación tributaria, estableciendo para ello el hecho generador del impuesto.

El Derecho Tributario cuenta con su propia legislación porque desde la Constitución Política de la República de Guatemala que contiene artículos propios solamente aplicables a esta rama del Derecho, como lo son los números 239 y 243; el Derecho Tributario en Guatemala cuenta con leyes ordinarias aplicables solamente a las relaciones jurídico tributarias, como lo son el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas; las Leyes Tributarias específicas: como la Ley de ISR, IVA, IUSI, CAUCA, Herencias Legados y Donaciones, y otras; y sus respectivos reglamentos; toda esta legislación es aplicable únicamente a las relaciones tributarias. (Monterroso, 2009:31)

De lo anterior, se puede establecer que el Derecho Tributario ha evolucionado, y se ha logrado codificar leyes específicas para el estudio de esta rama del Derecho; proporcionándole su propia estructura, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, en la que se establecen los elementos de la relación jurídico tributaria.

### **Principios constitucionales de derecho tributario**

Los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario son únicamente aplicables al mismo, por lo que no se pueden utilizar en otra área del Derecho.

La Constitución Política de la República establece los principios constitucionales en materia tributaria, entre los que se encuentran:

De Legalidad, De Capacidad de Pago, De Irretroactividad, De Equidad y Justicia Tributaria, De No Confiscación, De Igualdad, De Generalidad, De Proporcionalidad, De Prohibición de Doble Tributación (Monterroso, 2009:31, 39).

## **De igualdad**

La obligación del Estado de Guatemala es crear normas jurídicas cuyo objetivo primordial sea la protección de los derechos individuales de sus habitantes sin ningún tipo de distinción; reconociendo de esta manera un criterio de igualdad al preceptuar lo concerniente al imperio de la ley en el artículo 153 de la Constitución Política de la República, ya que éste, se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.

El origen del Principio de Igualdad, se encuentra regulado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.....”.

Lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, con respecto al principio de Igualdad, indica una clara obligación del Estado de actuar objetivamente y sin privilegios hacia cada uno de los habitantes de la República; es decir, se establece una garantía constitucional a través del trato igualitario, el cual presume una solución a las violaciones que se pudieran cometer en la administración pública.

Para determinar el significado de la igualdad, es necesario citar que en todo el desarrollo de la jurisprudencia y de la doctrina no se encuentra una definición precisa, y consecuentemente existen una serie de fallos de la Corte de Constitucionalidad, a través de los cuales se va elaborando, mediante ejemplos o especificaciones, el criterio de la igualdad. Para confirmar lo anteriormente expuesto, se citan algunas referencias de fallos constitucionales pronunciados sobre este principio.

Según la Gaceta No. 24, del Expediente No. 141-92, página No. 14, sentencia 16-06-92:

...El principio de igualdad, plasmado en el artículo constitucional arriba identificado, impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, si se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge...

Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: Uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del Derecho. Frecuentemente ha expresado la Corte de Constitucionalidad que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias estén sobre la base de la razón.

## De igualdad tributaria

Este principio debe garantizar al contribuyente un trato igual, entrando en materia, que el sujeto pasivo tribute sobre la misma base imponible dentro del rango de actividades o hecho generador en que se encuentre; sin hacer diferencias ni tener privilegios unos con otros.

Para Monterroso “el Principio de Igualdad Tributaria, es aplicable en esta rama del Derecho, en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía, ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales.

Según la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciándose en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son iguales en iguales condiciones y desiguales en condiciones desiguales, el cumplimiento del respeto a esta desigualdad inspira el Principio de Igualdad Tributaria”. (2009:48).

“Este principio está inspirado en la concepción clásica de los principios generales del Derecho, en los *Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*, que significa *vivir honestamente, no hacer mal a otro y dar a cada uno lo suyo*”. (2009:48, 49).

Los fallos de la Corte de Constitucionalidad parecen acertados debido a que se estipula que el cumplimiento de la obligación tributaria debe ser con respecto al hecho generador, es decir que la regulación legal guatemalteca impone el pago de impuestos a los contribuyentes, dependiendo de la actividad o el lugar que ocupa cada uno.

### **De equidad y justicia tributaria**

Este principio está ligado al principio de igualdad, ya que presume la proporcionalidad en el pago de los impuestos, es decir, que éste debe ser equitativo y apegado a Derecho.

El principio de Equidad y Justicia Tributaria se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República, el cual establece que “El sistema tributario debe ser justo y equitativo....”

Para contribuir al análisis de este principio, se cita la Gaceta No. 37, Expediente No- 167-95, Página No. 45, sentencia: 28-09-95 de la Corte de Constitucionalidad, la cual establece:

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

a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta...

Del fallo de la Corte de Constitucionalidad anteriormente expuesto se puede deducir que el Estado de Guatemala vela porque las cargas tributarias sean impuestas de conformidad con cada actividad económica que exista, y que cada contribuyente o sujeto pasivo tribute según le corresponda.

Monterroso cita que

La equidad es considerada tradicionalmente como la justicia del caso particular cuyo fin es atenuar el excesivo rigor de las leyes. La función de la equidad es por lo tanto, corregir la justicia que puede derivar de la aplicación de una ley a un caso concreto, aunque la ley en su esquema genérico pueda ser justa. Por lo expuesto se deduce que la equidad no es algo distinto de la justicia, sino una modalidad de la misma; por lo que una ley no puede ser equitativa e injusta al mismo tiempo, porque si es equitativa es justa y si es injusta no puede ser equitativa. (2009: 78).

En suma se puede indicar que el principio de equidad y justicia tributaria establece que las leyes tributarias deben aplicarse gravando impuestos de una forma consistente y sin ninguna clase de excepción a quienes realicen actos o tengan actividades similares.

## **Derecho sucesorio**

El Derecho Sucesorio regula las consecuencias que se producen con la muerte, entre otras, la designación de herederos, la transmisión del patrimonio y la manera en que ésta puede hacerse. Se basa en la

herencia y la libre disposición de los bienes para después de la muerte.

Es la subrogación que a consecuencia de la muerte de una persona se produce en otra de los derechos y acciones transmisibles de los que aquella era titular.

Puig Peña define al derecho sucesorio como “un conjunto de normas que regulan la sucesión en las relaciones jurídico-privadas, transmisibles, de que era titular una persona fallecida”. (1976:590).

Entre los presupuestos que se deben dar para que surja la sucesión se encuentran: que tenga lugar la muerte del causante, o en su defecto, la muerte presunta; que surja el título sucesorio; que del título resulte heredero una persona viva; que el causahabiente no sea incapaz para heredar por indignidad.

Se puede establecer entonces que cada una de las personas que participan dentro de un proceso sucesorio ya sea este testamentario o intestado, goza de derechos y obligaciones, con el objeto de proteger la libre disposición de los bienes de una persona, así como de la seguridad y certeza jurídica que el Estado debe a sus habitantes de conformidad con el Artículo 2 de la Constitución Política de la República.



De acuerdo a la legislación guatemalteca, específicamente el Código Civil, Decreto 106, en el artículo 917 se establece que: “la sucesión por causa de muerte se realiza por la voluntad de la persona, manifestada en testamento y, a falta de este, por disposición de la ley....”

### Para Ossorio, el Derecho Sucesorio

Es parte del Derecho Civil que estudia, en lo teórico, y regula, en lo práctico, lo atinente a las transmisiones patrimoniales y da otros derechos por causa de muerte. Este Derecho, contradiciendo la rígida incompatibilidad del Derecho Romano sobre la dualidad de la sucesión testada o intestada, admite hoy ese dualismo, si bien no hay campo para la posibilidad, salvo reducirse toda una herencia en legados. En otro supuesto, el heredero o los coherederos reciben todo lo no especificado por el testador por lo cual no hay realmente sucesión intestada. (2008:302)

Con la definición anterior se establece que el punto de partida del Derecho Sucesorio es la muerte de una persona, posteriormente regula lo concerniente al patrimonio del causante y por último la transmisión. En nuestra legislación civil, la sucesión mortis causa, es un modo de adquirir la propiedad, exactamente igual que la donación. Si existe testamento se llama sucesión testamentaria. Al no existir testamento se llama sucesión intestada.

De acuerdo al significado etimológico y gramatical, la idea de sucesión encuentra su significado en el hecho de colocarse una persona en lugar de otra, sustituyendo a la misma. Pero según el autor Camus cuando del plano gramatical se pasa al jurídico y lo que se quiere es constituir técnicamente el concepto, es necesario añadir otros

elementos o requisitos necesarios, que sirven para delimitar el verdadero sentido de la expresión.

### Señala Camus en cuanto al fundamento de la sucesión

El carácter de la propiedad y de la familia en un momento dado de la historia es factor determinante de una solución u otra, a estas fuentes siempre se debe acudir para explicar el fenómeno jurídico, ya que la sucesión hereditaria no es otra cosa que el modo de continuar y perpetuar la propiedad individual más allá de los límites de la vida humana con la consiguiente estabilidad de la familia y fijeza de la vida social. (1998:21)

Por lo anterior se deduce que es imposible separar los conceptos de sucesión y de la propiedad, ambos son reconocidos en la actualidad, el derecho de la propiedad individual y la sucesión *mortis causa*, tienen como base la necesidad de perpetuar el patrimonio más allá de los límites de la vida humana y a su vez se basan en la necesidad de la estabilidad familiar. Al no existir la sucesión hereditaria no habría crédito, ya que una de las más sólidas bases de las transacciones humanas se fundamentan en revestir a la persona jurídica del deudor a través de la sucesión hereditaria.

### Kant citado por Camus, defiende su teoría

Niega toda sucesión en derecho natural. La sucesión testada porque, derivado todos los derechos de la voluntad del hombre, no pueden considerarse en modo alguno nacidos precisamente cuando la voluntad del hombre falta, aparte de que las doctrinas socialistas llegan a negar la propiedad individual y por ende toda posible disposición sobre ella. La intestada, por estimar que una posible comunidad de bienes entre los miembros de una familia tan solo puede concebirse durante la subsistencia de la misma, considerando, por consiguiente, en todo caso, los bienes de difunto, bienes vacantes, que caen bajo la aplicación del derecho del que los ocupa. (1998:21)

## **Antecedentes**

Como consecuencia de haberse debilitado la familia, los representantes de la escuela del derecho natural y los jurisconsultos franceses del siglo XVIII, autores de la codificación, basaron el fundamento de la sucesión en el derecho de propiedad y en el *ius* poniendo en el *ínsito*, por lo que entonces se consideró a la sucesión testamentaria que desemboca en la voluntad expresa del causante y la intestada desemboca en la voluntad presunta, derivando entonces en un testamento tácito.

Debido a que la organización familiar, sufrió ciertas variaciones, la sucesión fue directamente influenciada en todos los pueblos de la antigüedad y fue formándose con características exactas del Derecho Romano.

Existieron sistemas que señalan el origen de la sucesión, a saber:

El sistema romano, basado cien por ciento en la familia como un núcleo social, con una fuerte influencia política concretamente basada en la potestad del *pater familia*, quien era el jefe y señor, además era quien figuraba al frente del culto de los dioses familiares. De esta doble condición política y religiosa del *pater familia* se define que la jefatura doméstica tenía un alcance funcional y social de eficacia

inmediata, por lo que, al quedar vacante por muerte del titular, era necesario que alguien le reemplazara.

En este sistema surgió la urgencia de crear una institución de heredero, como persona que viene a ocupar esta plaza vacante, continuando así la jefatura política y religiosa del *pater* y más adelante, se creó la titularidad del patrimonio del *cujus*.

Una característica importante de este sistema es concretar la herencia a los herederos testamentarios, ya que por virtud de aquel pensamiento de titularidad no era posible que aquella vacante se ocupara al mismo tiempo por personas nombradas por el testador y por la ley.

Se menciona también, la necesidad del *nomen iuris* propiamente dicho, ya que el heredero en este sistema es quien aparece designado por el testador en el testamento correspondiente, por lo cual la *designatio* constituye factor sustancial de la situación.

En este sistema, no se atiende al *quantum* de la herencia y tampoco al modo o manera como los bienes son transmitidos por el causante, sino simplemente al nombramiento hecho por el testador, pudiendo existir una situación sucesoria, existir un heredero, aún cuando el antecesor carezca de patrimonio o solo tenga pasivo, o cuando haya donado la totalidad de su patrimonio a un tercero.

Como consecuencia de este sistema no se produce en principio la separación de los bienes del de *cujus* y los bienes propios del heredero, formándose, por tanto, una masa patrimonial única, a no ser que se utilice el recurso de separación que concedieron las leyes.

Se originó también el sistema germánico en el que no había la unidad política y religiosa de la familia, que es simplemente una comunidad integrada por los lazos de sangre y actualizada por una actividad conjunta en el desarrollo e incrementación de los bienes. En ella, el pensamiento de la copropiedad domina todo el proceso evolutivo de la riqueza. Debido a esta comunidad de sangre y de actividades, no aparece la figura suprema del *pater familia* como jefe absoluto y de dirección del grupo; en consecuencia, al producirse una vacante por fallecimiento, no se planteaba el problema de la sucesión en la titularidad organizadora, por consiguiente todo pertenecía a la colectividad y la comunidad seguía viviendo en un incesante trabajo de consumo.

Debido a que no existía la titularidad organizadora y de dirección política, en este sistema no se pudo nombrar al heredero como tal. Este no existía, ya que, el de *cujus* no tenía la potestad para asignar por modo exclusivo a una persona determinada la cualidad de sucesor. Consecuentemente no habían herederos por testamento o testamentarios, sino que éstos se hacían por la ley, es decir, por Dios. El testamento solo podía formar legatarios, o beneficiarios concretos

de determinado bien particular.

En este sistema no podía producirse la figura jurídica de la *assignatio*, ya que el *nomen iuris* es desconocido en este sistema. Lo que puede ocurrir es todo lo contrario, es decir, la exclusión del grupo de los sucesores por la previa salida de la stirpe familiar (*foris familiatio*).

Respecto a la interrogante de la responsabilidad por deudas, en este sistema era totalmente distinta del sistema romano. El heredero, se situaba en la posición jurídica de su predecesor y al ocupar ésta vacante asumía la responsabilidad por las deudas de la herencia. En este sistema el heredero podía adquirir todo el patrimonio, o una cuota de él.

Como consecuencia de todo lo anterior es que, en este sistema, sin necesidad del beneficio de inventario y por la propia naturaleza de la *adquisitio*, el heredero respondía con el activo de los bienes de la herencia, debido a que de estas deudas no se hacía personalmente responsable, manteniéndose los bienes propios separados de esa responsabilidad.

Las principales diferencias que se dan entre un sistema y otro se basan en que el sistema romano era subjetivo, el germánico, por el contrario, era objetivo. En aquel todo depende de la atribución de la cualidad de

heredero, el *nomen iuris*, del nombramiento hecho por el causante, sin tener relación con el modo o manera como eran recibidos los bienes. En el sistema germánico por el contrario, predominaba todo lo objetivo, siendo la condición de heredero una consecuencia de la asignación patrimonial de toda la herencia o de una parte de ella.

En el sistema romano todo dependía del nombre y no de la atribución patrimonial. En la legislación guatemalteca, predomina la tradición romana intensamente; de manera que el sistema sucesorio guatemalteco es una derivación del derecho sucesorio romano. La vida en sociedad implica necesariamente relaciones de índole jurídica, sujetas a normas, algunas de las cuales regulan fundamentalmente su destino *post mortem*.

Para Camus el Derecho Sucesorio consiste en

El carácter de la propiedad y de la familia en un momento dado de la historia es factor determinante de una solución u otra, y a estas fuentes siempre se debe acudir para explicar el fenómeno jurídico, ya que el Derecho en definitiva no es más que un producto natural y espontáneo de las sociedades organizadas. El Derecho Sucesorio surge como una necesidad inmediateamente que coexisten seres humanos. No hay sociedad sin derecho, *Ubi societas, ibi ius*. (1998:21)

Las relaciones de índole jurídico-patrimonial del causante son de interés especial para captar la concepción romana y su fundamento histórico. En la antigüedad el patrimonio hereditario se consideraba *res nullius*, y como consecuencia pertenecía al primer ocupante, el Derecho Romano admitió el principio de transmisión del patrimonio en

unidad, por el hecho de la muerte, a una persona denominada heredero.

Cuando el sujeto de las relaciones jurídico-patrimoniales moría, los derechos de éste se extinguían, los vinculados a su persona, pero otros, pasaban al heredero o herederos, con todas las responsabilidades inherentes a este título, tanto el activo como el pasivo del patrimonio, se transfería a título universal, a los herederos. Un aspecto importante del derecho romano radica en la confusión de los patrimonios del difunto y del heredero, el cual podía perjudicarse en los casos que hubiere más pasivo que activo, sucedía tanto en los beneficios como en los gravámenes de la herencia, debido fundamentalmente al carácter personal que tuvo la herencia en esta época.

## **Teorías**

Se formularon diversas teorías para explicar la naturaleza y fundamento de la herencia en el derecho romano, refiriéndose unas al sujeto que interviene en esta relación jurídica, y otras al patrimonio.

Entre estas doctrinas se encuentra la doctrina clásica, la cual es definida por Camus como “La doctrina clásica considera que la herencia es una mera representación de la personalidad del difunto por el heredero, que es su continuador” (1998:24), esto significa que el



heredero es el que sostiene y representa la personalidad patrimonial del causante, esta teoría fue aceptada por romanistas y civilistas, sin embargo, fue duramente criticada porque se consideró que era imposible aceptar que el difunto le trasmite al heredero la personalidad jurídico patrimonial, porque es imposible determinar que sobrevive lo que en realidad ha desaparecido.

La teoría del dominio, para Camus se “pretende establecer que la herencia es un derecho real, por lo tanto el heredero asume el dominio al adquirir la propiedad la propiedad del patrimonio hereditario” (1998:26), por lo que se justifica por razones especiales en el derecho antiguo, que se convirtió al poseedor del patrimonio hereditario en propietario, en virtud de la posesión continuada, sin buena fe ni justo título. El heredero en este caso adquiere el título como consecuencia de la propiedad y no por ser representante del difunto.

La teoría de los glosadores, para Camus indica “El fin específico y primordial de la herencia no es otro que la transmisión de un patrimonio en unidad” (1998:27), esta teoría trata de explicar que el heredero era el sucesor en la potestad soberana sobre el grupo de personas conocidas como *gens* y en consecuencia también en los bienes, es decir, que la herencia originaria servía como medio de traspaso de la soberanía en vez de traspaso patrimonial. Como requisito principal el beneficiario tiene que adquirir el título de heredero, el cual viene a ser

una verdadera condición subjetiva o de capacidad para la adquisición universal del patrimonio de un difunto.

La teoría por razón de la familia, indica Camus “Esta es una sucesión en la soberanía, más bien que en el patrimonio, es por tanto un derecho público más que privado, pero se debe tomar en cuenta que la mujer puede suceder y no solamente el varón” (1998:28), esta teoría plantea la posibilidad que la mujer pueda heredar, a pesar de que en el derecho romano desde épocas remotas no se le reconocía en las relaciones familiares una posición de mando o soberanía, esta objeción es trascendental, porque la situación de la mujer era de subordinación, pues se encontraba bajo la potestad del *pater familias*, es decir subordinada al poder marital, sometida a la tutela perpetua del varón.

## **Elementos**

El derecho sucesorio como cualquier otra relación jurídica presenta los siguientes elementos:

Elementos personales: que son el causante, el sucesor, heredero o legatario.

Elementos reales: que se integran por el conjunto de titularidades patrimoniales dejadas por el causante.

Elementos formales: Son los de la trasmisión y aceptación de la herencia realizada por el heredero.

## **Herencia**

Se puede definir a la herencia como el patrimonio que una persona por voluntad propia deja a otra u otras personas ya sea individuales o jurídicas, familiares o no, transmitida por el testador o causante. Esta herencia puede ser una cantidad dineraria, y/o bienes muebles e inmuebles.

Es importante anotar que el heredero al recibir la herencia se constituye sujeto de derechos y obligaciones en cuanto a lo que está recibiendo.

La herencia es un acto jurídico porque tiene consecuencias y efectos jurídicos, mediante el cual una persona que fallece transmite sus bienes, derechos y obligaciones a otra u otras personas, que se denominan herederos.

El sujeto que recibe la herencia se llama heredero pudiendo ser este una persona individual o una persona jurídica.

### **Para Ossorio, la Herencia**

Proviene del latín haerentia (lo que queda adherido); a su vez, de haerere (estar fijo, adherido). Significa tanto el derecho de heredar como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que al morir deja el causante para su transmisión a la persona o personas que han de recibirlos. (2008:448)

Con la definición anterior establece que el primer requisito para que haya herencia es que tiene que haber un fallecido o difunto, además se ha de tener en cuenta que, para estos efectos el concepto de bienes o el de patrimonio hereditario no solo están referidos a un aspecto material, sino también a uno inmaterial, porque lo material se relaciona con los bienes y lo inmaterial se refiere a los derechos y obligaciones; por lo tanto tendrá que dejar bienes en esta tierra el causante y por último una persona quien reciba el beneficio de transmisión de esos derechos y obligaciones.

### **Tipos de sucesión hereditaria**

En la legislación guatemalteca, específicamente en el código civil Decreto número 106 la herencia puede ser:

A título universal: es decir, de todos los bienes, derechos y obligaciones o de una parte alícuota, es llamada herencia.

A título particular: es de bienes concretos, es llamada legado.

### **Legado**

Es un acto jurídico porque tiene consecuencias y efectos jurídicos a través del cual una persona, en su testamento, decide repartir una parte muy concreta de sus bienes a otra persona determinada; en todo caso se trata de bienes individuales, y no de porciones del patrimonio.

La persona que recibe un legado es denominada legatario y, normalmente, tiene menos derechos que un heredero a la hora de la administración y defensa del caudal hereditario. En caso de pleito, por ejemplo, los herederos pueden representar al patrimonio hereditario en juicio, pero no los legatarios. De allí entonces que el legatario es simplemente la persona que recibe un bien cualquiera, parte de la herencia sin que ello signifique que es heredero.

En nuestra legislación el artículo 1002 del Código Civil, Decreto Ley 106, define el legado como "la capacidad de que el testador puede disponer de una cosa o de una cantidad, del todo o de una parte de sus bienes, a título de legado a favor de una o más personas individuales o jurídicas".

Así mismo, el artículo 1004 del Código Civil establece que si la herencia se repartiera en legados, los impuestos, las deudas y porciones alimenticias de las que pudiese estar compuesta dicha herencia se efectuaría un prorrateo basándose en la proporción del valor de cada legado.

Por lo que se deduce que las deudas que sean legadas o el perdón de compromisos adquiridos por parte del testador hacia el legatario tendrán efecto únicamente a la muerte del testador. De la misma

manera con cualquier legado que consista en pensión o renta de por vida.

### Para Ossorio, el legado

Es la disposición testamentaria a título particular que confiere derechos patrimoniales determinados que no atribuyen la calidad de heredero. En la doctrina general se dice que el legado es a título singular cuando comprende uno o varios objetos determinados. El legado no puede en ningún caso perjudicar la porción legitimaria de los herederos. (2008:534)

Con la definición anterior se establece que para que exista un legado debe existir también un testamento, porque a falta de este no nace la figura de legatario, esto quiere decir que únicamente existen herederos.

Para distinguir con claridad los conceptos de heredero y legatario, pues aunque ambos son sucesores del autor de la herencia, su situación jurídica es diferente. El heredero es a título universal pues hereda toda la masa hereditaria o una parte, la mitad, un tercio, etcétera. Consecuentemente hereda el pasivo de dicha porción.

Por el contrario el legatario, que es sucesor a título particular, por cosa individualizada o especie determinada, normalmente solo responde de la carga que expresamente le señala el testador, salvo que toda la herencia se distribuya en legados pues entonces se les

considera como herederos y responden del pasivo en proporción al valor de su legado.

## **Donación**

Es considerada como un acto jurídico porque tiene efectos y consecuencias jurídicas, debido a que una persona disminuye su fortuna y otra, la acrecenta. La donación debe ser entre vivos por la cual una persona (donante) transfiere a otra (donatario) gratuitamente el dominio sobre una cosa, y el donatario acepta. Es importante recalcar que no todo acto a título gratuito es donación.

Entre los elementos esenciales que deben concurrir para que exista una donación, se encuentran a) es un acto entre vivos, y b) obliga a transferir la propiedad de una cosa.

### **Para Ossorio, la Donación**

Es el acto jurídico en virtud del cual una persona (donante) transfiere gratuitamente a otra (donatario) el dominio sobre una cosa, y ésta lo acepta. Se trata, pues, de un contrato unilateral, consensual y a título gratuito. Entre su clasificación existen ante nupcias, causal, con cargo, de bienes futuros, directa, indirecta, onerosa, pura, remuneratoria y simple. (2008:345)

Es una acto jurídico porque tiene efectos jurídicos, y su diferencia principal con el derecho sucesorio es que no es necesario que muera una persona, sino que el donante en vida decide voluntariamente

transfiere o regala cuando es gratuita el dominio que este posee sobre una cosa a un donatario.

En general la doctrina lo regula como un regalo, obsequio ó dádiva. La ley sustantiva civil lo regula como un contrato que tiene efectos jurídicos lo cual difiere con la definición de Ossorio, ya que para él es un acto jurídico.

## **Clases**

Por causa de muerte o *donatio mortis causa*: es la que surte sus efectos al momento de la muerte del donante.

Entre vivos o inter vivos: es la que produce sus efectos en vida de las partes y se rige por las disposiciones generales de los contratos y obligaciones.

## **Elementos**

Personales: como lo establece la ley sustantiva civil los elementos son donante y donatario; es decir el que se desprende del bien patrimonial objeto y el que se enriquece con él.

Reales: solamente las cosas corporales no son objeto de donación.

Formales: cuando se refiere a bienes inmuebles se debe hacer en escritura pública.



## **Ley de herencias, legados y donaciones**

En Guatemala así como en otros países del mundo, están gravadas las herencias, los legados y hasta las donaciones; el pago del impuesto que genera el convertirse en un heredero, un legatario o un donatario, está regulado en el Ley sobre el impuesto de herencias, legados y donaciones.

Esta ley data del año de mil novecientos cuarenta y siete, contenida en el decreto número 431 del Congreso de la República de Guatemala y regula lo relativo a los impuestos que deben otorgarse por los particulares al fisco en cuanto a las herencias, legados y donaciones; quiénes están obligados a efectuar dicho tributo y el monto que debe de pagarse así como todas las circunstancias que de ello depende dicha contribución.

Dentro del marco de la tributación de un Estado por parte de los particulares se encuentran una serie de impuestos que gravan los actos y contratos que se realicen y que tienen como efecto, la obtención de un beneficio que haga posible dentro del mundo jurídico un constante movimiento, para así realizar una de las funciones de la administración tributaria, la erogación; y dentro de estos impuestos se encuentra el de las herencias, legados y donaciones.

Estas actividades son propias de una sociedad y por lo tanto, para el Estado representan un beneficio en cuanto a que las grava como parte de los tributos y para ello establece un porcentaje que afecta a los particulares principalmente; y para ello se toma como base el grado de parentesco que exista.

El impuesto de herencias, legados y donaciones, es de carácter progresivo, es decir, que a mayor base imponible se aplica una mayor tasa. También se puede subrayar que este impuesto es de naturaleza directa y subjetiva, ya que grava el incremento del patrimonio obtenido por un heredero, legatario o donatario.

Dentro de la ley en mención, se supone la existencia de un sujeto pasivo y un sujeto activo, siendo este último el Estado, teniendo soberanía tributaria, con la que se impone y aplica los impuestos.

Por otra parte, el sujeto pasivo es la persona que debe pagar el impuesto tributario, llamado generalmente contribuyente y en este caso concreto, se le denomina heredero, legatario o donatario.

En el caso de las herencias, el sujeto pasivo o heredero, paga el impuesto tomando como base el patrimonio del causante restándole las cargas, las deudas y los gastos, es decir, el patrimonio neto del causante.

Dentro del análisis de la ley en mención, es necesario establecer el costo que significa para un sujeto pasivo el tributar cuando recibe una herencia, un legado o le es donado algún bien en particular; ya que este impuesto se convertirá en una carga para quien recibe cualquiera de los actos jurídicos regulados en la ley de merito, si la capacidad de pago del mismo no le permite la cancelación de dicho impuesto; esto porque cumplir con lo establecido en el cuerpo de ley analizado, va a depender del monto que está heredando, o que le ha sido legado o donado y del parentesco que el heredero, legatario o donatario tuvo con el causante.

En el artículo 1 del Decreto 431, se establece el objeto del impuesto, y se enfatiza cuáles son los hechos causantes del impuesto, a saber: “Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte de: bienes muebles, dinero en efectivo, acciones nominales y valores cotizables; sea cual fuere el lugar donde se encuentren, siempre que el juicio sucesorio se abriere en la República de Guatemala; las herencias, legados y donaciones por causa de muerte de: bienes muebles, dinero en efectivo, acciones nominales y valores cotizables que se encuentren en Guatemala; las herencias, legados y donaciones por cualquier causa, de bienes inmuebles, ubicados fuera de la República de Guatemala, si la escritura de donación fuere otorgada en Guatemala”.

Las instituciones que intervienen en el proceso de recibir una herencia, un legado o una donación son la Sección de Herencias Legados y Donaciones, que es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, “la cual se encarga del registro de los expedientes que ingresan al departamento para el trámite respectivo, además de resolver y formular la liquidación fiscal del proceso sucesorio” (2014:4,5) determinando el impuesto a pagar. Le corresponde también dar los avisos correspondientes, tanto al Registro de la Propiedad como al Departamento de Registros Fiscales y por último, notifica al contribuyente y a la Procuraduría General de la Nación, lo resuelto.

La Procuraduría General de la Nación, es responsable de emitir un dictamen u opinión favorable para que el Notario dicte el auto de declaratoria de herederos. Y por último y no por ello menos importante, el Registro de la Propiedad de Inmueble, que es la institución en la que se inscribe o se registra la masa hereditaria.

Los porcentajes a pagar del impuesto de herencias, legados y donaciones, regulados en el artículo 7 de la ley en mención, llegan a desembocar en un impuesto progresivo, en el que la tasa que se aplica es creciente de forma que aumenta el patrimonio legado, heredado o donado. A raíz de lo anteriormente descrito, se determina una característica negativa de este tipo de impuestos, ya que pareciera

tener como objetivo la carga económica para el sujeto pasivo, gravando con mayores impuestos al que reciba mayor cantidad de bienes.

Es importante hacer notar que en la práctica, se dan resultados negativos en cuanto al pago del impuesto en mención, ya que las personas que van a repartir sus bienes, prefieren hacer otro tipo de transacción, como por ejemplo una compra venta en vida de su patrimonio, a quienes han dispuesto sean sus herederos, legatarios o donatarios, y con esto evitar un trámite engorroso que conlleva el desgaste de tiempo y recursos de sus familiares o personas afines a aquellas.

### **Principio de igualdad con respecto al pago de impuesto de herencias, legados y donaciones**

El principio de igualdad se debe considerar en primer orden dentro de las garantías constitucionales que el Estado ofrece a la sociedad. Al entrar en materia, debe constituirse como principio de igualdad tributaria y pasar a formar parte del campo fiscal. Este es de carácter público, ya que se encuentra dentro de las garantías constitucionales que el Estado da a los ciudadanos.

Partiendo del precepto constitucional, específicamente en el artículo 4 de la ley suprema, se regula que “todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”. Esto significa, que no pueden existir privilegios, preferencias, o discriminaciones durante todo el tratamiento que el Estado da a cada miembro de la población guatemalteca, y menos aún, al referirse concretamente al impuesto de herencias, legados y donaciones; en el que se crea una relación jurídico tributaria entre el contribuyente, que en este caso será el heredero, legatario o donatario, encargado de satisfacer al fisco a través del pago de dicho impuesto; y la Superintendencia de Administración Tributaria, quien como representante del Estado, es la encargada del requerimiento de pago de los tributos.

Para Cabanellas, el principio de igualdad significa “correspondencia, armonía y proporción entre los elementos integrantes de un todo” (1998:753), por lo que el principio ahora analizado, se encuentra contenido en el artículo 4 de la Constitución Política de la República.

El principio de equidad y justicia también es aplicable al campo del derecho tributario en el sentido que todos los contribuyentes quedan obligados a pagar los impuestos correspondientes, atendiendo a su posición en la sociedad a la que pertenecen y dependiendo de su economía, o dicho de otra manera, de su capacidad de pago. Por lo tanto, se deduce, que según los ingresos de los contribuyentes, así

deberían ser sus cargas tributarias o el pago de sus impuestos.

Es imperante aclarar que la igualdad no tiene que ver con una equiparación de cantidades numéricas, porque esto significaría actuar sin tomar en cuenta el principio de equidad y justicia tributaria, la igualdad se refiere enfáticamente, a garantizar igual trato a los contribuyentes que se encuentren en las mismas situaciones o posiciones; por lo tanto es permitido formar distintas categorías de contribuyentes, pero siempre respetando que quienes integren dichas categorías, sean tratados de la misma manera, sin imponer mayores cargas tributarias a algunos de ellos.

El principio de igualdad tributaria, debe ser paralelo a la garantía constitucional de la igualdad como tal, y de la equidad y justicia; y de esta manera evitar los privilegios y exenciones que se dan para algunos contribuyentes, puesto que todos son iguales ante la ley. Tomando en cuenta esto, el pago del impuesto de herencias, legados y donaciones, debe ser justo y equitativo, y evitar así ciertas preferencias que en la práctica se dan.

Es importante recalcar que el Impuesto de herencias, legados y donaciones, forma parte del derecho fiscal o tributario de varios países del mundo; en los cuales se originó la necesidad de una regulación en cuanto a esta materia, para que en teoría se contribuya

con la recaudación fiscal y a través de esta, se beneficie a la sociedad con obras de infraestructura, educación, etc.

A continuación se da una síntesis del sistema de pago del impuesto en mención en algunos países como España, Chile, Inglaterra, Estados Unidos, Francia y Alemania. De esta manera se podrán establecer las diferencias al respecto con Guatemala, y determinar si en efecto la igualdad tributaria es puesta en práctica en la aceptación de una herencia, legado o donación, al finalizar el trámite del proceso sucesorio.

En España se le denomina impuesto sobre las sucesiones y donaciones y está regulado en la ley 29/1987 del 18 de diciembre. Esta ley establece que al fallecer una persona y dejar bienes a sus sucesores, ellos se obligan a pagar el Impuesto de Sucesiones. De igual manera al recibir una donación, el sujeto pasivo se obliga a dar al Estado, por medio del impuesto de Donaciones.

El tipo impositivo de este impuesto oscila entre un 7.65% y puede llegar hasta un 34%. Este es un impuesto subjetivo, progresivo y directo que se impone a los incrementos del patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas ya sean estas individuales o jurídicas. En Chile se denomina impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, este se encuentra vigente a partir del año 1965, su



característica principal es que es un impuesto progresivo, en el cual se fija un tipo impositivo que va del 1% al 25%. También se regula el impuesto a las alícuotas, cuyo tipo impositivo puede llegar hasta un 40%, esto cuando se va a otorgar la herencia, legado o donación a parientes colaterales o a personas extrañas, es decir, que no los une ningún parentesco.

En Inglaterra el impuesto que en Guatemala se denomina de herencias, legados y donaciones, es llamado impuesto sucesorio, el cual es obtenido a través del Estado; en éste se paga la sucesión total neta, es decir grava todos los bienes muebles e inmuebles que se encuentran en el Reino Unido.

Este impuesto fue creado aproximadamente desde el año 1894, con las alícuotas tributarias, en ese entonces se aplicaba un tipo impositivo desde un 1% hasta un 8%. Recientemente se estableció un 40% para sucesiones que sobrepasan un millón de libras.

En Estados Unidos, se ha regulado un impuesto sucesorio y un gravamen a las donaciones, así mismo se establecieron los impuestos a las hijuelas que se regulan en algunos de los Estados de este país. Este impuesto se originó en el año 1916 y actualmente se le denomina *Estate Tax*. El tipo impositivo de este impuesto está en una escala del

18% sobre los primeros diez mil dólares de transferencias hasta un 48%.

En Francia se regula el impuesto a las hijuelas, este empezó a regir en el año de 1703, posteriormente nació a la vida jurídica la ley de registro de bienes muebles e inmuebles. Luego en el año de 1901 se le denominó impuesto a la herencia en base al patrimonio neto; y ya en el año de 1910 se implementó progresivamente el pago de este impuesto.

El tipo impositivo para este país es del 20% al 30% cuando existe un parentesco directo, y cuando hay parentesco en línea colateral se tributa entre un 40% y puede llegar hasta un 50% .

En Alemania, el impuesto a las herencias, legados y donaciones, se denomina imposición común de hijuelas, donaciones y donaciones con especial afectación. Se aplica un tipo impositivo del 38% al 80% en una escala que subjetivamente denominan más importantes.

Se ha hecho una breve exposición sobre el impuesto a las herencias, legados y donaciones en los países citados con anterioridad, con el propósito de establecer en qué situación se encuentra Guatemala con respecto a aquellos en cuanto al pago de este tipo de tributos.

Cabe mencionar, que en el país, la recaudación del impuesto de herencias, legados y donaciones, es mínima, se habla de ” un -12.2% que incluye los impuestos sobre la propiedad”, es decir que no se refiere únicamente al impuesto que estamos tratando, sino que incluye también el impuesto único sobre inmuebles y otros, según informe emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas en el año de 2013; siendo este un resultado totalmente negativo para el Estado en cuanto al porcentaje de recaudación que debe existir para que se cumpla con esta función de la administración tributaria. Dirección de análisis financiero, Ministerio de Finanzas Públicas (2013:1).

Surge la necesidad de enfatizar que si bien es cierto el porcentaje más alto a pagar como consecuencia de la aceptación de una herencia, legado o donación es del 25% y esto para una persona que no tiene ningún vínculo consanguíneo con el causante, según lo regulado en el artículo 7 del Decreto 431 del Congreso de la República, y en comparación con otras naciones, este tipo impositivo en el país pareciera menor; sin embargo, debido a la situación económica, que se transforma en la capacidad de pago del sujeto pasivo o contribuyente, la satisfacción al fisco de este impuesto, se vuelve cargosa y consecuentemente imposible de pagar para éste.

Desde el punto de vista del parentesco con el causante, ya sea por consanguinidad o por afinidad, el tipo impositivo máximo a pagar, también regulado en el cuerpo legal citado anteriormente, es de un 14%, cayendo nuevamente en una carga fiscal para el heredero, legatario o donatario debido a que su capacidad de pago en la mayoría de los casos no es suficiente para contribuir con el Estado.

El pago del impuesto de herencias legados y donaciones ha sido establecido hasta cierto punto de acuerdo al parentesco del causante con los beneficiarios, dígase parientes y quienes no lo son; y se han impuesto mayores cargas tributarias dentro de este rubro a las personas que tienen un parentesco más lejano que otras, o que sencillamente no lo tienen. Pero también existe un incremento significativo de acuerdo a la base impositiva que se determina por la masa hereditaria a recibir, es decir, que entre más patrimonio reciba el heredero, legatario o donatario, es mayor el impuesto a pagar.

Los porcentajes del impuesto regulado en el Decreto 431 del Congreso de la República, considerados altos en Guatemala por la realidad social que se vive, hacen referencia a una discriminación o falta de igualdad de oportunidades para quienes gozan del beneficio de incrementar su patrimonio en el campo del derecho sucesorio, puesto que al establecerse tanta variación del tipo impositivo de dicho impuesto, inclusive dentro de los mismos parientes del causante, o

dentro del rango de quienes no lo son, hace notoria la contradicción al postulado constitucional del principio de igualdad que indica que todos los seres humanos son iguales en iguales condiciones; y con esto lograr un sistema tributario con equidad y justicia de acuerdo a la capacidad de pago del contribuyente, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República.

## **Conclusiones**

Los principios tributarios se han incorporado a la Constitución Política de la República, y al ser elevados a la categoría de carácter constitucional, es necesario implementar el principio de igualdad ante el pago del impuesto de herencias, legados y donaciones para que cada uno de los contribuyentes tenga los mismos derechos ante el Estado.

Según la Constitución Política de la República como principio fundamental todas las personas son iguales, todos tienen los mismos derechos y nadie debe ser discriminado; por lo tanto, no se deben imponer impuestos que no sean compatibles con la situación económica del heredero, legatario o donatario.

La recaudación del impuesto de herencias, legados y donaciones, es mínima, el rubro en el que se encuentra éste, constituye un porcentaje negativo para la recaudación del fisco; el pago del impuesto en mención hecho por un mínimo número de contribuyentes que reciben una herencia, un legado o una donación, refleja que las personas que van a transmitir sus bienes, no lo harán a través del proceso sucesorio, sino que utilizarán otra forma para que sus familiares o personas que hayan elegido disfruten de sus bienes.

El tipo impositivo a pagar por las herencias, legados y donaciones, regulado en el Decreto 431 del Congreso de la República, contraviene el precepto constitucional de igualdad, ya que debido a la realidad social que se vive en el país, hace referencia a un trato desigual que limita la oportunidad de acrecentar el patrimonio en el campo del derecho sucesorio.

El impuesto a las herencias, legados y donaciones, tiene como objetivo la carga económica para el heredero, legatario o donatario, gravando con mayores impuestos a quien reciba mayor cantidad de bienes, siendo así que existe una clara discriminación entre los parientes ya sea consanguíneos o por afinidad, puesto que dentro de ellos mismos existen tipos impositivos diferentes a pagar, basados en el monto de la masa hereditaria; y consecuentemente ocurre lo mismo entre los que no tienen grado de parentesco con el causante.

## **Referencias**

### **Libros y Textos**

Camus, E.F. Curso de Derecho Romano, Derecho Sucesorio (1998), Habana: Cultural, S.A.

Matta Consuegra Daniel, Derecho Sucesorio y Registral Guatemalteco (2004) Editorial Mayte, Guatemala.

Matus Benavente, Manuel, Finanzas Públicas, La Teoría (1964) Editorial Jurídica de Chile.

Monterroso Gladys, Fundamentos Tributarios, (2009) Comunicación Gráfica G&A.

Puig Peña Federico, Compendio de Derecho Civil Español (1976) Ediciones Pirámide, S.A.

Prado Gerardo, Derecho Constitucional (2003) Editorial Estudiantil Fénix.



## **Diccionarios**

Cabanellas Guillermo, (1981) Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasta, S.R.L.

Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, edición 1996.

Ossorio Manuel, (2001) Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta, S.R.L.

Ossorio Manuel, (2008) Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta, S.R.L.

## **Tesis**

Tejeda A. (2005) Obligaciones tributarias formales de los profesionales como contribuyentes del fisco. Tesis de licenciatura. USAC, Guatemala.

## **Internet**

Recuperado de [www.minfin.gob.gt/laip\\_mfp/docs/item1\\_dicabi.pdf](http://www.minfin.gob.gt/laip_mfp/docs/item1_dicabi.pdf)

Recuperado de

[www.minfin.gob.gt/archivos/estadísticas/estudios\\_fiscales/VI%20Informe%20mensual%20junio%202013%20\(p\).pdf](http://www.minfin.gob.gt/archivos/estadísticas/estudios_fiscales/VI%20Informe%20mensual%20junio%202013%20(p).pdf) 2013

Cordes, et al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (2009). Recuperado de [www.mauas.com.ar/doc/trabajoimposicionsobreherencias.pdf](http://www.mauas.com.ar/doc/trabajoimposicionsobreherencias.pdf)

## **Legislación**

Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Acuerdo Legislativo 18-9. (1986)

Congreso de la República de Guatemala. Código Civil, Decreto Ley 106 (1963)

Congreso de la República de Guatemala. Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 (1963).

Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto 6-91 (1991)

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