

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

**LA UBICACIÓN DEL IMPUESTO DEL TIMBRE FORENSE Y  
TIMBRE NOTARIAL DENTRO DEL CAMPO DE LAS CONTRIBUCIONES  
ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL**

**OBED GIRÓN CHEW**

**GUATEMALA, JUNIO DE 2016**

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

**LA UBICACIÓN DEL IMPUESTO DEL TIMBRE FORENSE Y  
TIMBRE NOTARIAL DENTRO DEL CAMPO DE LAS CONTRIBUCIONES  
ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL**

**TESIS**

**Presentada a la Honorable Junta Directiva**

**de la**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**de la**

**Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**OBED GIRÓN CHEW**

**Previo a conferírsele el grado académico de**

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**y los títulos profesionales de**

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, junio de 2016**

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana  
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil  
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez  
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía  
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia  
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana  
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Licda. Dilia Agustina Estrada García  
Secretaria: Licda. Ana Reyna Martínez Anton  
Vocal: Lic. Estuardo Abel Franco Rodas

**Segunda Fase:**

Presidenta: Licda. Eloiza Mazariegos Herrera  
Secretario: Lic. Hector René Granados Figueroa  
Vocal: Licda. Rina Verónica Estrada Martínez

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

**Lic. Selvin Armando Juarez Romero**

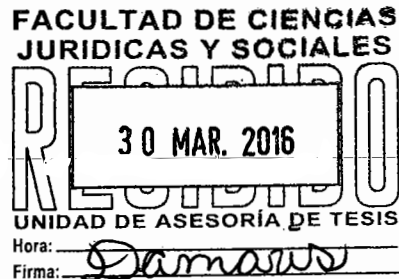
Abogado y Notario

Calzada Roosevelt 33-86 Zona 07 Ciudad de Guatemala, Edificio Ilumina oficina 207  
segundo nivel. Teléfono: 24397094



Guatemala, 16 de marzo de 2016

Doctor  
Bonerge Amilcar Mejia Orellana  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis.  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.  
Universidad de San Carlos de Guatemala.  
Ciudad Universitaria.  
Campus Central.



Doctor Mejia Orellana:

En cumplimiento de la resolución proferida por el jefe de la unidad de tesis, donde se me designa como Asesor, en el trabajo de investigación intitulado: **"LA UBICACIÓN DEL IMPUESTO DEL TIMBRE FORENSE Y TIMBRE NOTARIAL DENTRO DEL CAMPO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL"** efectuado por el bachiller: **Obed Girón Chew**, previo a obtener el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Tal como lo ordena el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito informar que en el trabajo se puede apreciar que:

- a) Un amplio contenido legal de la importancia del timbre forense y timbre notarial para que sea denominado como una cuota y no como un tributo, por no poseer las características necesarias para serlo.
- b) En el análisis jurídico presentado por el ponente se utilizó el método, analítico de investigación científica, método sintético y método deductivo con lo cual se estableció la importancia del estudio para comprobar que el timbre forense y el timbre notarial provocan una falta de certeza jurídica, debido a su denominación de impuesto. Por lo que se debe determinar si estamos ante un impuesto o una contribución especial de seguridad social.
- c) El estudio ha sido redactado de forma sencilla y de fácil comprensión, pero no por ello se dejó de usar un lenguaje jurídico y científico elemental para enriquecer el conocimiento de todo aquel que lo consulte, especialmente al estudiante.
- d) La contribución científica sobre el tema presentado se estima valorable en el ámbito nacional, pues nos permite determinar si estamos ante un impuesto o una contribución especial de seguridad social.



**Lic. Selvin Armando Juárez Romero**

Abogado y Notario

Calzada Roosevelt 33-86 Zona 07 Ciudad de Guatemala, Edificio Ilumina oficina 207  
segundo nivel. Teléfono: 24397094

---

- e) Se estableció el uso bibliográfico adecuado, especialmente bibliografía extranjera, debido a que en Guatemala, el tema no ha sido tratado como objeto de estudio, lo que hace que este sea un tema interesante.
- f) Las conclusiones y recomendaciones son acordes al planteamiento del problema e hipótesis formulada, lo cual ha quedado de manifiesto con el desarrollo del contenido del trabajo.
- g) Personalmente he guiado al Bachiller Obed Giron Chew durante todas las etapas del proceso de investigación, aplicando los métodos y técnicas acordes para resolver la problemática esbozada, con la cual se comprueba la hipótesis que se relaciona con la naturaleza jurídica del impuesto del timbre forense y timbre notarial.

El trabajo de tesis en cuestión reúne y cumple con los requisitos legales prescritos, razón por la cual, no se encuentra limitación alguna para **EMITIR DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando en su totalidad el presente trabajo, estimando que no hay más recomendaciones pertinentes que realizar.

Atentamente;

Lic. Selvin Armando Juárez Romero  
Abogado y Notario.  
Asesor.

LICENCIADO  
Selvin Armando Juárez Romero  
Abogado y Notario



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.  
Guatemala, 01 de abril de 2016.

Atentamente, pase a el LICENCIADO FREDY ARMANDO LEONARDO ARGUETA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de el estudiante OBED GIRÓN CHEW, intitulado: "LA UBICACIÓN DEL IMPUESTO DEL TIMBRE FORENSE Y TIMBRE NOTARIAL DENTRO DEL CAMPO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL."

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis  
BAMO/darao.





Lic. FREDY ARMANDO LEONARDO ARGUETA  
ABOGADO Y NOTARIO

13 Avenida "A" 3-27 Zona 04 de Mixco, Colonia Monte Real II, Guatemala  
Teléfono: 24311758

---

Guatemala, 04 de Mayo del año 2016.

M.A. William Enrique López Morataya  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad Universitaria



Señor Jefe de la Unidad de Tesis:

Me refiero a mi designación como revisor conforme al nombramiento emitido por esa jefatura, el uno de Abril del año dos mil dieciséis, en el que se me faculta para que como Revisor pueda realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar el trabajo de investigación del bachiller **OBED GIRON CHEW**, intitulado **"LA UBICACIÓN DEL IMPUESTO DEL TIMBRE FORENSE Y TIMBRE NOTARIAL DENTRO DEL CAMPO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL."**, por lo procedo a emitir el siguiente dictamen:

Del trabajo de tesis presentado por el bachiller Obed Girón Chew, se pudo establecer la necesidad del análisis de la naturaleza, así como el tipo de tributo del denominado Impuesto de Timbre Fiscal y Timbre Notarial.

De acuerdo a mis facultades y una vez leído y analizado el presente trabajo de tesis, corregí algunas partes del contenido las cuales fueron atendidas y corregidas con precisión por parte del bachiller. Así mismo se pudo establecer que el aporte académico es de considerable importancia para el estudio del Derecho Tributario, en donde podrán apoyarse para la solución de los problemas planteados en el presente trabajo.

La técnica de investigación utilizada fue de carácter documental-bibliográfico, inspirada en autores nacionales e internacionales modernos, en concordancia con las doctrinas actuales así como en textos, libros, etc.

Las conclusiones y recomendaciones concuerdan con el trabajo de investigación en mención, las cuales responden concreta y coherentemente con el problema planteado. La bibliografía utilizada es la indicada, pues utiliza postulados de autores modernos ubicados en el contexto actual.



**Lic. FREDY ARMANDO LEONARDO ARGUETA**  
**ABOGADO Y NOTARIO**

13 Avenida "A" 3-27 Zona 04 de Mixco, Colonia Monte Real II, Guatemala  
Teléfono: 24311758

---

Por lo anteriormente expuesto, considero que el presente trabajo de tesis cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial, lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; y consecuentemente como revisor, apruebo el trabajo de tesis relacionado y emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que el presente continúe con su trámite respectivo.

Deferentemente,

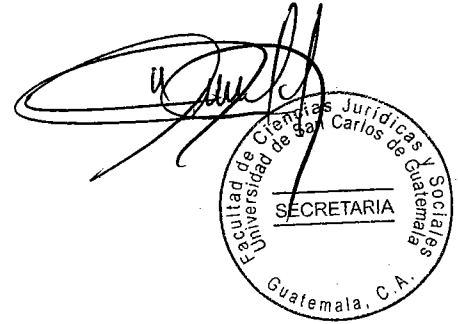
**Lic. Freddy Armando Leonardo Argueta**  
**Abogado y Notario**  
**Revisor.**

*Freddy Armando Leonardo Argueta*  
**ABOGADO Y NOTARIO**  
Col. 6914





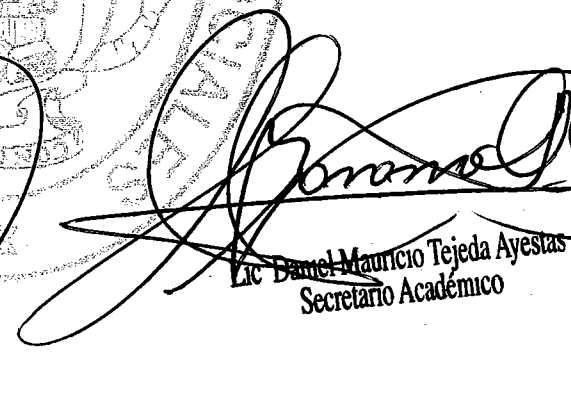
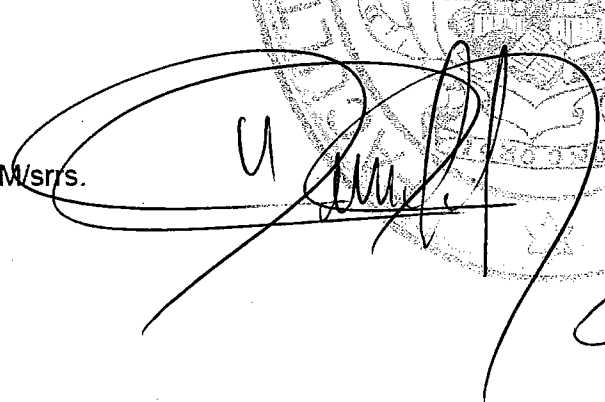
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



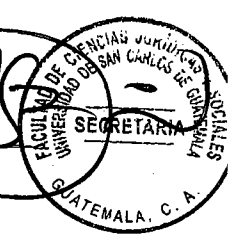
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 06 de junio de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante OBED GIRÓN CHEW, titulado LA UBICACIÓN DEL IMPUESTO DEL TIMBRE FORENSE Y TIMBRE NOTARIAL DENTRO DEL CAMPO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE SEGURIDAD SOCIAL. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

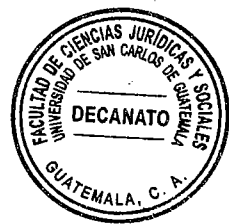
WELM/sr/s.



Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas  
 Secretario Académico



Lic. Avión Ortiz Orellana  
 DECANO



## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por ser luz en mi vida, mostrarme el camino y llenarme de bendiciones.
- A MIS PADRES:** Obed Giron Ponce y Rosa Maria Chew de León, por su amor, apoyo y confianza en mí, por ser en mi vida ejemplo de trabajo y perseverancia para lograr lo que uno se proponga.
- A MIS HERMANOS:** Rene, Uzziel, Roy Andres y Marco Antonio, por su apoyo y cariño; que este logro sirva de motivación en sus vidas, para alcanzar los objetivos que cada uno se haya trazado.
- A MI FAMILIA:** A mis abuelos, tíos, primos y en especial a mi abuela Norma Minera por su cariño, ejemplo y enseñanzas y a mi tío Ricardo que aunque no esté aquí con nosotros en este momento, vive en los corazones de quienes le quisimos.
- A TI SUSSIE:** Por tu apoyo y cariño incondicional, por estar allí en los momentos más felices y difíciles de mi vida, por enseñarme a ser mejor persona y demostrarme que se puede.
- A MIS AMIGOS:** Todos aquellos que he conocido a lo largo de mi vida por su cariño, amistad sincera y apoyo, los quiero mucho.
- A:** El Ministerio Público, por brindarme el apoyo y oportunidad de culminar este éxito.
- A:** La Tricentennial Universidad de San Carlos de Guatemala, y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. Nociones generales de derecho tributario.....	1
1.1. Actividad financiera del Estado.....	3
1.1.1. Definición y naturaleza.....	6
1.1.2. Fines del Estado.....	9
1.1.3. Fases de la actividad financiera del Estado.....	10
1.2. Doctrina general de la tributación.....	11
1.2.1. Fuentes del derecho tributario.....	14
1.2.2. Definición de derecho tributario.....	24
1.2.3. Terminología y origen de los tributos.....	24
1.2.4. Finalidad de los tributos.....	25
1.2.5. El poder tributario.....	26

### CAPÍTULO II

2. Los tributos y la relación tributaria.....	29
2.1. Clasificación de los tributos.....	33
2.1.1. Impuestos.....	33
2.1.2. Tasas.....	40
2.1.3. Contribuciones especiales.....	42
2.2. La parafiscalidad tributaria.....	46
2.2.1. Definición.....	47
2.3. Relación jurídico tributaria.....	53
2.3.1. Definición y características.....	53
2.3.2. Elementos de la relación, jurídico tributaria.....	54



### CAPÍTULO III

	<b>Pág.</b>
3. El impuesto del timbre forense y timbre notarial como contribución especial de seguridad social.....	59
3.1. Timbre notarial y la aplicación de la Ley de Timbre Forense y Timbre Notarial.....	64
3.2. Forma de pago del timbre forense y notarial.....	66
3.3. Constitucionalidad de la Ley del Timbre Forense y Timbre Notarial.....	67
3.4. Naturaleza jurídico tributaria del impuesto del timbre forense y timbre notarial.....	68
3.5. Paratributos en la legislación guatemalteca.....	73
3.6. Requisitos de los colegiados.....	76
3.7. Caso especial de colegiados guatemaltecos.....	79
3.8. Comité administrador del fondo de prestaciones.....	79
3.9. Análisis de la importancia del plan de prestaciones y del timbre notarial y forense.....	82
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>87</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>89</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>91</b>



## INTRODUCCIÓN

El problema en el presente estudio se basó en la falta de certeza jurídica que provoca la incorrecta nominación del tributo relacionado al timbre forense y timbre notarial, como impuesto, cuando su naturaleza y características responden a otra figura tributaria, lo cual desemboca en la posibilidad de formulación de impugnaciones y *litis* por la aplicación de dicha figura, atentando así, en contra de los principios del derecho notarial y por ende en la función del notario, puesto que actúa dentro de la fase normal del derecho, donde no existe *litis*, confiriendo certeza y seguridad jurídica a los hechos y actos plasmados en los instrumentos públicos, compulsados por los Notarios, de lo cual al aplicar dicho impuesto, se infiere la posibilidad de controversias futuras, tal es el caso de la Ley del Timbre Forense y Timbre Notarial siendo el Decreto número 82-96 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, que supone una actualización al Decreto 1401 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, que tuvo como finalidad la creación de un impuesto a los Abogados y Notarios, con el objeto de otorgar prestaciones sociales en beneficio de la comunidad gremial

El objetivo general se alcanzó al determinar y desarrollar un marco teórico y doctrinario aplicable a las distintas figuras tributarias que apoye la correcta aplicación de la técnica jurídica en la creación de nuevos tributos y analizar gran parte de la doctrina existente en relación a los tributos e incorporarlos de forma coherente a un marco teórico aplicable a la realidad guatemalteca.

La hipótesis se comprobó porque estamos ante la posibilidad de controversias provocadas por la falta de técnica jurídica en la formulación de figuras tributarias, es necesario el debate académico, jurídico y doctrinal por parte de los profesionales del derecho, el Congreso de la República de Guatemala y la sociedad en general, respecto de las características y naturaleza de los tributos, tal es el caso del Impuesto de Timbre Forense y Timbre Notarial.



El presente trabajo contiene tres capítulos, el primero, es relativo a las nociones generales del derecho tributario; el segundo, trata sobre los tributos y la relación tributaria y, por último, en el tercer capítulo, se desarrolla lo relacionado con el impuesto del timbre forense y timbre notarial como contribución especial de seguridad social.

Los métodos utilizados fueron: El método científico, el método deductivo y el método inductivo, así como el método analítico con el cual se pretende establecer la relación entre la legislación nacional, la doctrina, realidad y leyes internacionales. Las técnicas utilizadas, las documentales y bibliográficas debidamente elaboradas y ordenadas.

Como resultado se obtuvo la comprobación de la hipótesis formulada, con la cual se pretende establecer un fundamento jurídico y teórico que permita el posterior desarrollo de leyes técnicas, es decir, leyes que cuenten con los requisitos científicos, sociales y políticos necesarios para la existencia de nuevas figuras tributarias.

## CAPÍTULO I



### 1. Nociones generales de derecho tributario

El accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población, mediante la prestación de los servicios públicos, realizando para ello diverso tipo de actividad que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin; al conjunto de estas actividades se le da el nombre de actividad financiera del Estado la cual puede dividirse en tres fases:

1. “La obtención de los ingresos, sean éstos provenientes de la explotación del patrimonio estatal, de los diversos tributos vigentes en el país (Sistema Tributario), de la contratación de empréstitos (deuda externa) o de la emisión de bonos (endeudamiento interno).
2. La administración de los bienes propiedad del Estado, incluyendo en esta la gestión o manejo de los ingresos obtenidos.
3. La erogación o gasto público, para el sostenimiento de las funciones y servicios públicos y otra serie de erogaciones a las cuales todo Estado moderno se ve obligado.”<sup>1</sup>

Es la primera fase, específicamente la obtención de ingresos provenientes del Sistema Tributario, el objeto y campo de estudio del derecho tributario, ya que si bien el Estado tiene derecho de exigir tributo a las personas naturales o jurídicas sujetas a su potestad

---

<sup>1</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 9.

tributaria, y está la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por el Artículo 133 literal d), de la Constitución Política de la República de Guatemala, esta actividad debe desarrollarse dentro del marco de la legalidad, mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnicos-administrativos de tipo tributario, que eviten arbitrariedades y abusos de poder por parte del fisco e incumplimiento, defraudación y evasión por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Respecto a la terminología de esta doctrina jurídica, la denominación derecho tributario no es uniforme, la doctrina italiana y la brasileña usan esta denominación, mientras que la alemana prefiere la expresión derecho impositivo, los franceses e ingleses se refieren a derecho fiscal, siendo éste término el que ha adquirido resonancia internacional por corresponder al nombre de esta disciplina en el derecho anglosajón y a la denominación de una prestigiosa institución en la materia, la asóciate International Fiscal (Asociación Internacional de Asuntos Fiscales).

En nuestro medio es la Asociación Guatemalteca de Derecho Financiero y Tributario la dedicada al estudio del aspecto jurídico tributario.

En Guatemala se ha usado el término derecho fiscal desde finales del siglo XIX y las disposiciones relativas están contenidas en el Decreto número 261 del Código Fiscal de la República de Guatemala, promulgado el 17 de junio de 1881 por el entonces presidente constitucional, general Justo Rufino Barrios.



La normativa que en materia tributaria imprimió la Constitución Política de la República, vigente a partir del 14 de enero de 1,986 dio un nuevo vigor al sistema tributario nacional y posteriormente, con la promulgación del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República, vigente a partir del 2 de octubre de 1991, queda definitivamente establecida la denominación derecho tributario, para referirse a las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado aunque por las consideraciones ya hechas derecho fiscal y derecho tributario son usados hasta la fecha con análogos significados.

### **1.1. Actividad financiera del Estado**

Al referirse a la actividad financiera del Estado, Zavala Ortiz indica que se determina por: “La extensión de las actividades que desarrolla, precisa de medios financieros con los cuales procurarse en el mercado, los bienes y servicios que va utilizar. Asimismo, no hay actividad que se realice por el Estado en que no se produzca un gasto y por ello, debe necesariamente obtener ingresos.”<sup>2</sup> Señalando a su vez que la disciplina de las finanzas públicas estudia la actividad financiera del Estado, debido a que: “Es la que se utiliza para procurar los ingresos y realizar gastos, y tiene como base un presupuesto que le permita darle intencionalidad económica.”<sup>3</sup>

Por lo que se puede establecer que la actividad financiera del Estado se encuentra regulado por un conjunto de normas las cuales se encargan de la recaudación,

---

<sup>2</sup> Zavala Ortiz, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Pág. 6.

<sup>3</sup> **Ibid.**

administración y erogación de los medios económicos, que van a ser de gran utilidad para la vida de los entes públicos. De igual manera existe otra función de la actividad financiera del Estado la cual es la obtención de los ingresos o recursos, lo cual se logra por medio de los tributos, y se encuentra regulado por las normas jurídicas tributarias o financieras.

Pacci Cárdenas determina que la actividad financiera es: "El conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus fines, por lo que tiene que ver con una serie de entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de los organismos públicos. Estos recursos obtenidos por el Estado tienen un beneficiario único que es la propia sociedad porque es favor de ella, de la colectividad integrada por personas o entidades nacionales o extranjeras, que son destinados los gastos públicos."<sup>4</sup>

No coincidiendo con las anteriores definiciones, Fernando Sainz de Bujanda expone sobre la actividad financiera y el derecho financiero que es: "Aquella acción del Estado la cual se encuentra dirigida a la obtención e inversión de los medios económicos, que tienen como fin el sostenimiento de los servicios públicos. Por lo que en consecuencia se puede determinar que el derecho objetivo que regula la actividad financiera del Estado es el derecho financiero."<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Pacci Cárdenas, Alberto Carlos. **Introducción al derecho tributario**. Pág. 7.

<sup>5</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y derecho**. Pág. 28.

Por su parte, Chicas Hernández determina que en Guatemala la actividad financiera le corresponde: “Cuando se trata de Tributos a la Superintendencia de la Administración Tributaria, quien controla, recauda y fiscaliza los tributos, y al Ministerio de Finanzas Públicas que le corresponde recaudar, administrar, controlar y fiscalizar rentas e ingresos que debe percibir el Gobierno de conformidad con la ley.”<sup>6</sup>

Blanco Ramos al definir que es la actividad financiera determina que es: “Un tipo especial del fenómeno económico general, consistente en la satisfacción de las necesidades humanas (públicas o no) mediante la obtención de los medios materiales precisos para ello, por lo que el ciclo financiero, comienza en el momento de que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causara cumplir su deber de atender a las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad.”<sup>7</sup>

Por otro lado, Francisco Cárdenas Elizondo define la actividad financiera del Estado como: “Aquella que puede nacer, crecer y perpetuarse sin el apoyo de una finanza, ya que tienen inherente a su naturaleza el que no puede subsistir sin una actividad financiera, por lo que el Estado determina varias funciones indispensables para que se cumplan las fines, por lo que requiere de medios que permitan cubrir los gastos que

---

<sup>6</sup> Chicas Hernández. **Ob. Cit.** Pág. 2.

<sup>7</sup> Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario.** Pág. 5.

son de beneficio colectivo, por lo que el estado crea una actividad la cual permite apropiarse de dichos recursos y así poder cubrir dichas necesidades.”<sup>8</sup>

Para concluir con lo expuesto la actividad financiera es el conjunto de acciones que realiza el Estado para obtener recursos, administrando y repartiendo fondos. Dichos fondos serán utilizados para el cumplimiento de las funciones administrativas del Estado, así como para cubrir las necesidades de la sociedad. Todo lo anterior debe de estar regulado por el derecho, es por ello que existe el derecho financiero como un conjunto de normas y procedimientos que regulan la actividad financiera del Estado.

### 1.1.1. Definición y naturaleza

Carlos Giulliani Fonrouge define al derecho tributario como: “Es la forma del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”.<sup>9</sup>

Con respecto al tema, el tratadista Héctor Villegas al referirse al derecho tributario, establece: “Es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normativos en sus distintos aspectos.”<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Cárdenas Elizondo, Francisco. **Introducción al estudio del derecho fiscal**. Pág. 14.

<sup>9</sup> Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 40.

<sup>10</sup> Villegas, Héctor. **Curso de Finanzas: Derecho financiero y tributario**. Pág. 40.

Entonces el derecho tributario también llamado derecho impositivo o fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refiere a los tributos, regulándolos en su nacimiento, cumplimiento, modificación y extinción de las relaciones entre el fisco y el contribuyente.

En relación a la naturaleza jurídica, el derecho tributario, lato sensu, es el conjunto de normas que se refieren a los tributos, regulado en sus distintos aspectos. Para el tratadista Narciso Amorós “es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.”<sup>11</sup>

El Artículo uno del Código Tributario guatemalteco contiene una definición legal de derecho tributario en la forma siguiente: “Conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado.”

De los anteriores conceptos se colige que el derecho tributario se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, siendo fundamental destacar que además tiene como finalidad o preocupación característica, sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos.

En cuanto a la autonomía del derecho tributario no existe acuerdo, pues los tratadistas adoptan posiciones divergentes, las cuales se pueden sintetizar en: “Los que niegan

---

<sup>11</sup> Amorós, Narciso. **Derecho tributario**. Pág. 64.

categoricamente la autonomía del derecho tributario y siendo así los subordinan al derecho administrativo considerándolo una rama de éste; basándose en el argumento de que la actividad del Estado es una función administrativa, que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas, afirman que el derecho tributario carece de autonomía científica y lo consideran un capítulo del derecho administrativo.”<sup>12</sup> Esta corriente adquiere particular relevancia en que, no sólo la sostienen renombrados administrativistas como: “Alessi, Gaetano, Vita, sino también destacados especialistas en derecho tributario, entre ellos: Guilliani, Micjell, Hensel, Blumenstein y otros.”<sup>13</sup>

Los que estiman que el derecho tributario forma parte del derecho financiero. “Esta posición adquiere importancia debido a que muchos autores y enciclopedistas de las ciencias jurídicas, consideran al derecho financiero, derecho fiscal y derecho tributario, como sinónimos”<sup>14</sup> A este respecto cabe considerar que, según fue expuesto en la parte inicial de este trabajo, la actividad financiera del Estado es mucho más amplia y abarca otras disciplinas jurídicas, mientras que el campo del derecho tributario es más específico y se limita a regular la captación de ingresos provenientes del sistema tributario. En nuestro medio esta es la posición predominante ya que, didácticamente, existe unidad entre derecho financiero y derecho tributario; siendo aquel parte del pensum de estudios de Abogacía y Notariado, mientras que éste es un capítulo de dicho curso.

---

<sup>12</sup> Guilliani Fonrouge, **Ob. Cit.**, Pág. 45.

<sup>13</sup> **Ibid.** Pág. 45.

<sup>14</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales.** Pág. 323.

Quienes consideran y afirman que el derecho tributario depende del derecho privado, y le conceden solamente un particularismo exclusivamente legal, esta es la posición menos acertada ya que: “El ser como en ella se argumenta, significaría que el legislador tributario al crear regulaciones fiscales expresas, derogaría normas civiles o mercantiles, pero si no lo hace, seguiría rigiendo la norma de derecho privado sobre la norma tributaria, lo cual no puede ser. Esta posición es sostenida por el autor francés Geny.”<sup>15</sup>

Finalmente, los que afirman que el derecho tributario es autónomo, tanto material como sustantivo, didáctica y científicamente. “Autores como Trotobas y De la Garza, Jarach y García Belsunce, adoptan este criterio, que consideran como la autonomía científica del derecho tributario.”<sup>16</sup>

### **1.1.2. Fines del Estado**

El fin supremo del Estado es el bien común. Conforme el Artículo 1 de la Constitución Política de la República, el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común; entendiendo como tal la suma de aquellas condiciones de la vida social mediante las cuales los hombres pueden conseguir con mayor plenitud y facilidad su propia perfección; es decir, el conjunto de aquellas condiciones con las cuales los hombres, las familias y las asociaciones pueden lograr más plena y fácilmente su perfección. En conclusión,

---

<sup>15</sup> Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 138.

<sup>16</sup> **Ibid.** Pág. 140.

cuando los hombres persiguen fines que resulten en beneficio de todos, esos fines conforman el bien común, lo que sólo se logrará a través del esfuerzo en conjunto, y no en forma individual.

### **1.1.3. Fases de la actividad financiera del Estado**

La actividad financiera del Estado se compone de varios momentos que se relacionan entre sí y sin los que la actividad encaminada a realizar las políticas financieras de una nación no puede existir, estos momentos se pueden resumir de la siguiente forma:

- a) El de la obtención de ingresos. Estos ingresos pueden llegar al Estado por instituciones de derecho privado como lo es la explotación de su propio patrimonio, el que es desarrollado por empresas industriales o comerciales y de servicios, pertenecientes al Estado, renta de inmuebles, venta de bienes, concesiones y otros. Guatemala, con la corriente privatizadora de finales del siglo XX, perdió muchos de estos recursos y hoy depende más de ingresos de obligaciones provenientes de derecho público, como la captación de tributos, u otro tipo de ingreso que puede ser la emisión de bonos o los aranceles que, aunque su fin principal es la protección de la industria nacional en Guatemala, además del fin extrafiscal, son utilizados en algunos momentos históricos como un recurso público del Estado.
- b) La gestión o manejo de recursos obtenidos, entre los que se encuentran la distribución de los ingresos provenientes de los tributos para cumplir con el principal objetivo, que es la redistribución de la riqueza; esta actividad se logra mediante el



cobro de los mismos y el retorno de estos ingresos por medio de la prestación de servicios públicos a los desposeídos, o a quienes más lo necesitan; se añade la gestión, la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, como lo sería la explotación de empresas con capital de origen estatal, no importando la actividad realizada por las mismas.

- c) El sostenimiento por parte del estado de sus funciones públicas y administrativas, así como la prestación de servicios públicos y su distribución en forma equitativa dentro de los diversos programas de gobierno.

## 1.2. Doctrina general de la tributación

Para Arrija Vizcaíno, la doctrina: “Está constituida por el conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas que la componen, a través de libros, artículos, ensayos, editoriales, conferencias, cursos actualización y demás medios de difusión permanente del pensamiento.”<sup>17</sup>

Por su parte, Pacci Cárdenas, consigna a la doctrina jurídica como: “Un conjunto de estudios o ensayos de destacados tratadistas o teóricos del derecho que se ocupan de temas tributarios o de otra índole afin a ella que explican o fijan el sentido de las normas jurídicas estableciendo principios o criterios generales que coadyuvan a la solución de los casos concretos que se planteen.”<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Arrija Vizcaíno, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 60.

<sup>18</sup> Pacci Cárdenas. Ob. Cit. Pág. 23.

La doctrina dentro el ámbito legal, desarrolla de forma ilustrativa los contenidos de las leyes y sus reglamentos, fijando una interpretación conceptual de su parámetros, de una forma racional y ordenada, a efecto de construir una plataforma que permita entender su origen, desarrollo, y objeto, valiéndose de métodos de interpretación, clasificación y ejemplificación, que permitan establecer la esencia de lo que es el derecho; ya que este sin la doctrina constituirá un conjunto de normas sin un respaldo que le otorgue sentido en casos de analogía o ambigüedad.

En el orden de ideas expuesto, Saldaña Magallanes, señala que: “La doctrina es el sentir racional de uno o varios juristas sobre una cuestión de derecho, sin que la misma tenga fuerza vinculativa, sirviendo únicamente en la práctica como una opinión sobre una determinada situación. La doctrina a pesar de ser considerada como una fuente formal, para algunos autores es real, ya que si bien la misma desempeña un papel importante que se ha acrecentado de manera considerable, en nuestro país resulta muy insignificante y de poca importancia.”<sup>19</sup>

Tales aspectos, han llevado a juristas como Fernández Martínez, a establecer que: “La doctrina no constituye una fuente directa del derecho tributario, porque sus atribuciones en el mundo del derecho no constituyen procedimientos encaminados a la creación, modificación o derogación de normas jurídicas, ya que las opiniones de los especialistas por respetables y prestigiosos que sean, no tienen fuerza vinculante para

---

<sup>19</sup> Saldaña Magallanes Alejandro A. **Curso elemental de derecho tributario**. Pág. 63.



los contribuyentes, autoridades fiscales o tribunales, si no que únicamente otorgan parámetros de interpretación de la voluntad del legislador al crear la norma.”<sup>20</sup>

En el orden de ideas expuesto, Arrijo Vizcaíno, señala que: “La doctrina en si no es una fuente formal del derecho fiscal, por cuanto o constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, ni las opiniones de los especialistas por respetables y prestigiados que sean, no poseen fuerza obligatoria alguna para las autoridades hacendarias, los causantes o lo órganos jurisdiccionales competentes. Sin embargo, puede llegar a operar como fuente indirecta, en virtud de que los criterios y sugerencias de los especialistas llegan a influir en el ánimo del legislador cuando dicta nuevas leyes o modifica y adiciona las existentes, así como en el juzgador, cuyas resoluciones sienta jurisprudencia.”<sup>21</sup>

En virtud de lo anterior, se puede afirmar que la doctrina para el derecho tributario constituye una fuente indirecta, ya que como fue expuesto con anterioridad, los criterios y opiniones de los juristas por más reconocidos que sean, no pueden usarse de una forma vinculante para crear nuevas obligaciones legales o bien modificar las ya existentes, si no que sus aportes solo pueden ser utilizados de una forma interpretativa respecto de tales acontecimientos legales. Sin embargo, el carácter indirecto de la doctrina dentro del derecho fiscal, no hacen que esta sea considerada una fuente de poca relevancia, si no que al contrario, constituye una fuente indirecta de gran ayuda al ámbito fiscal, dado que los aportes de los juristas a los largo del ordenamiento

---

<sup>20</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. **Derecho fiscal**. Pág. 32.

<sup>21</sup> Arrijo Vizcaíno. **Ob. Cit.** Pág. 60.

tributario, han otorgado parámetros que tanto los legisladores y tribunales han utilizado para crear nuevas leyes o emitir fallos, y suplir así sus deficiencias o bien fortalecer el sistema legal fiscal. La doctrina entonces, es considerada una fuente de gran aporte al derecho tributario, dado que los preceptos teóricos expuestos por los distintos autores coadyuvan, en cierta medida al desarrollo de los procesos de aplicación y manifestación de las normas fiscales.

### **1.2.1. Fuentes del derecho tributario**

Son fuentes del derecho tributario las normas que regulan la actividad financiera del Estado, de su actividad tributaria, son normas generadoras o de creación, puede ser también origen de otra norma, en el derecho tributario al igual que sucede con el conjunto del ordenamiento jurídico público la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a los modos de creación del derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre, el régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación y es el siguiente: la Constitución Política de la República, los tratados internacionales, la ley, leyes delegadas y decretos leyes y los reglamentos.

- **La Constitución Política de la República de Guatemala**

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala, está como norma suprema del ordenamiento

jurídico condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala ésta es inconstitucional, porque contradice la ley fundamental de la nación, en la que se encuentran regulados los principios inherentes a la persona humana, la Constitución Política de la República de Guatemala instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales de la tributación como lo son el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad; los que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, ya que de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- **Los tratados**

Por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala; la primer fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, este es una posición aceptada generalmente por la doctrina aunque existe una corriente que sostiene que la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional, en cuanto a si los tratados y convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, nuestra posición es que en materia de derechos humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y que la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los

aspectos de la administración pública en las que con mayor frecuencia son violentados estos derechos; como una garantía a toda la población y por lo tanto aplicable a la materia tributaria el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “en materia de derechos humanos, los tratados y convenios ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”; el artículo le da jerarquía superior de la que tiene el derecho interno a los tratados y convenios internacionales ratificados por Guatemala, y en materia tributaria, existe conexión con las violaciones a los derechos humanos, en el campo de la tributación, para que se cumplan los principios del derecho tributario como son capacidad de pago, equidad, y justicia o igualdad tributaria, no confiscación, los convenios firmados por Guatemala tienen preeminencia sobre el derecho interno, se recomienda analizar también el Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo anterior los tratados y convenios internacionales en derechos humanos son fuente del derecho tributario, ya que garantizan que se cumpla con la protección al contribuyente.

Se podría decir que se considera que el Tratado Internacional como el testimonio escrito de los acuerdos entre dos o más personas jurídicas internacionales con el objeto de crear, confirmar, modificar o extinguir derechos, deberes, relaciones instituciones, órganos, organismos o reglas de índole internacional o de uniformidad legislativa y de protección individual o externa. Los convenios internacionales son acuerdos suscritos por los representantes de dos o más Estados, acerca de una materia determinada. El Tratado y el Convenio Internacional tienen varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias, que el tratado lo celebra el jefe de Estado



y el Convenio lo negocia un órgano inferior por ejemplo podría decir un Ministro, también podría decir que el Tratado como el Convenio para convertirse en Ley de la República tiene que ser aprobado por el Congreso de la República. En lo que respecta al Derecho Tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, ya que nuestra materia, más que ninguna otra, tiene repercusiones y orígenes en el exterior, donde lugar a situaciones que se interfieren legislativamente.

Para decir a grandes rasgos señalaré el problema de la doble tributación, particularmente en el pago del impuesto sobre la renta, el que constituye uno de los principales casos que tienen relevancia internacional y el que ha originado numerosos convenios o acuerdos entre los países contratantes, otro caso que se puede citar es el relacionado con las importaciones y exportaciones regidas por gravámenes arancelarios, aspectos que tienen esencialmente un contenido fiscal y que ha dado origen a instituciones nuevas como lo son el Mercado Común Europeo, el Mercado Común Centroamericano; instituciones que para su funcionamiento han obligado a los países miembros a suscribir convenios o tratados internacionales.

El convenio internacional más importante suscrito por Guatemala, es sin duda el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su reglamento (RECAUCA), que es un convenio centroamericano de integración económica, que contiene las normas que regulan el procedimiento administrativo aduanero en el área centroamericana.

- **La ley**

Fuente inmediata del derecho; tienen un papel central en el derecho tributario por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República de Guatemala puede decretar una norma tributaria así como las bases de la recaudación, por lo que podemos afirmar que ley tributaria, es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que ordena todo el sistema tributario de la nación pero la ley no debe vulnerar la Carta Magna.

- **Leyes delegadas y decretos**

Existen diferencias sustanciales entre las leyes delegadas y los decretos leyes, siendo las dos fuentes del derecho las analizaremos independientemente unas de otros.

a) **Decretos leyes:** Pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria en casos extraordinarios de necesidad y urgencia; que deben someterse al Organismo Legislativo el mismo día de su emisión, o ser ratificados dentro de los sesenta días para perder su eficacia, también se dan los decretos leyes, cuando existe una guerra, una grave crisis financiera, o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto, en Guatemala, la ley del impuesto al valor agregado nace precisamente de un gobierno defacto, siendo en la actualidad parte del ordenamiento tributario interno.



b) Leyes delegadas: La ley delegada se configura cuando correspondiéndole al Organismo Legislativo en exclusiva, la promulgación de las leyes, delega ésta en el Organismo Ejecutivo; normalmente eso no es admisible pero hay algunos textos constitucionales que lo permiten, por lo tanto se utiliza esta práctica; en nuestro país, una situación de este tipo sería inconstitucional, ya que nuestra Carta Magna establece que compete exclusivamente al Congreso de la República, el decretar leyes, sean estas tributarias o no.

- **El reglamento**

El reglamento es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Organismo Ejecutivo, en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Organismo Legislativo. La atribución de la facultad reglamentaria al Organismo Ejecutivo se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Organismo Legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo, puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio, y que existen mayores facilidades para la modificación de los reglamentos y adaptarlos a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicado, adaptación que no sería posible, si dependiera del poder legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados.



Dos principios sirven de norma para determinar los casos en que no debe de intervenir la facultad reglamentaria, lográndose por medio de ellos hacer una diferencia entre el contenido de sus disposiciones y el de las leyes emanadas del Organismo Legislativo, el primer principio es el de la Preferencia o Primacía de la Ley, que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal o sea las emitidas por el organismo Legislativo, no pueden ser modificadas por un reglamento, y el segundo principio es el denominado de la Reserva de la Ley, que consiste en que conforme a la Constitución, hay materias que solo pueden ser reguladas por una ley o sea una ley en sentido formal que es la emitida por el Organismo Legislativo, o sea que de conformidad con este principio no se puede crear un tributo por medio de un reglamento. La facultad reglamentaria constituye una facultad normal del Organismo Ejecutivo que no deriva de ninguna delegación legislativa, sino que la tiene directamente por habérsela otorgado la Constitución.

Es posible que se exponga que la facultad reglamentaria, a cargo exclusivamente del Poder Ejecutivo, se aplica por la necesidad de facilitar la comprensión y aplicación de la ley, a través de explicar el contenido de las obligaciones que esta prescribe, haciéndola más accesible a los sujetos a quienes va dirigida, para su mejor cumplimiento. Con la aplicación adecuada del Principio de Legalidad, se puede afirmar que sólo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias y el reglamento sólo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que como ha quedado expuesto solo la ley puede establecer el objeto, los sujetos, la base las cuotas las excepciones.

Para algunos tratadistas de los cuales he llegado a compararle he concluido que para muchos de ellos son las disposiciones emanadas del poder ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, en el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento de la administración en general; algunos tratadistas del Derecho Administrativo en forma unánime aceptan como fuente del Derecho a los Reglamentos, posición que últimamente también ha sido aceptada por los estudiosos y legisladores del derecho administrativo guatemalteco.

En lo referente al derecho tributario, con algunas reservas se acepta dicho criterio, pues se argumenta que para considerar un cuerpo normativo como ley, lo debe ser desde el punto de vista formal y material, y los reglamentos desde el punto de vista formal, son emitidos por el Ejecutivo y no por el Organismo específicamente establecido para emitir leyes como lo es el Organismo Legislativo, las diferencias que se señala que existen entre la ley propiamente dicha y el reglamento son notorios y de fondo algunas de ellas yo podría mencionar que la ley es emitida por el Organismo Legislativo y el Reglamento por el Organismo Ejecutivo; si bien es cierto que las disposiciones de la ley y el reglamento son de carácter general y obligatoria, tanto para los órganos del Estado como para los particulares, el reglamento no puede crear tributos, ya que su función es únicamente desarrollar las leyes respectivas y en consecuencia, sus normas deben de estar ajustadas a la ley y nunca pueden modificarlas, suprimirlas o tergiversarlas, en virtud del principio de legalidad y de subordinación jerárquica.

Como consecuencia de la violación constante que se hizo de las leyes de carácter Tributario de Guatemala, tanto en los regímenes de derecho como durante los regímenes de facto, al modificar el fondo de la ley a través de los reglamentos y hasta de fe de erratas, los constituyentes vieron la necesidad de legislar al respecto con el fin de evitar tales procedimientos anormales, y así en la Constitución Política de la República de Guatemala allí se establecieron los Principios de Legalidad y el de Reserva de la Ley, por medio de los cuales se establece que Son Nulas Ipso Jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

En conclusión podría decir que es un elemento muy importante del derecho tributario son emitidos por el Organismo Ejecutivo; son de imperiosa necesidad para la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva, y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma, la reglamentación de las leyes es una función administrativa, que corresponde al poder ejecutivo, y su función es la de desarrollar la ley no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma, en Guatemala un reglamento que se sobrepone a la ley es nulo de pleno derecho, y se puede invocar su inconstitucionalidad.

- **Otras fuentes**

“Otro tipo de disposiciones administrativas como circulares, instructivos, oficios, manuales, etc., no son fuentes del derecho tributario. A este respecto algunos tratadistas sostienen que esta clase de disposiciones es sólo de observancia interna para la administración, y no obligan a los particulares, menos aun si contienen órdenes apartadas de la ley, no debiendo aplicarse aun siendo favorable a los contribuyentes.”<sup>22</sup>

No obstante la adecuada regulación al respecto, la administración tributaria, al aplicar e interpretar las leyes tributarias utiliza criterios no jurídicos, discrecionales y, porque no decirlo, arbitrarios ya que mediante circulares, oficios, dictámenes y un manual de interpretación de normas tributarias, emite criterios antojadizos e ilegales, tales como otorgamiento de exenciones, formalismos burocráticos, graduación en la aplicación de multas, etc.; qué no decir de los legisladores de ventanilla, que obligan al contribuyente a cumplir con una serie engorrosa de trámites para aceptar un pago, como: llenar a máquina y sin fotocopia recibos anteriores, pasar a verificación, a tomar visto bueno y otros, todo lo cual lejos de facilitar la recaudación, la dificultad aún más, lo que hace que tales disposiciones carezcan de valor jurídico y, teóricamente, no deben obligar a los contribuyentes a observarlas, por establecer obligaciones específicas apartadas de la ley.

---

<sup>22</sup> Giulliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 67.

### 1.2.2. Definición de derecho tributario

El autor Giullianni Fonrouge define al derecho tributario como: “Es la forma del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos.”<sup>23</sup> Con respecto al tema, el tratadista Héctor Villegas al referirse al derecho tributario, establece: “Es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normativos en sus distintos aspectos.”<sup>24</sup>

Entonces el derecho tributario también llamado derecho impositivo o fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refiere a los tributos, regulándolos en su nacimiento, cumplimiento, modificación y extinción de las relaciones entre el fisco y el contribuyente.

### 1.2.3. Terminología y origen de los tributos

Según manifiesta el autor Chicas Hernández respecto a la noción del Derecho Tributario: “Según varios tratadistas han usado para designar dicha rama como científica y utilizan que el Derecho Impositivo (según los alemanes), mientras que para los franceses se refieren como Derecho Fiscal, por lo tanto la doctrina Italiana, la española y otras utilizan el Derecho Tributario; determinando que es la denominación

---

<sup>23</sup> Giullianni Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 40.

<sup>24</sup> Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 40.

más correcta la de Derecho Tributario, por su carácter genérico, pero no se encuentra inconveniente en continuar utilizando el término Derecho Fiscal, por estar en la costumbre.”<sup>25</sup>

Se puede concluir estableciendo que el Derecho Tributario es una rama jurídica nueva, por lo que se ha acudido a otras ramas del Derecho para tomar ciertos términos necesarios, de esta manera se ha ido conformando una propia terminología, y una definición conjunta entre ambas palabras, Tributario y Fiscal, en donde la importancia de su relación se hace una sola, y las dos palabras se ven como una misma, por lo tanto son la forma de entender al Derecho de recaudar, invertir y fiscalizar los bienes dados al Estado por los contribuyentes.

El derecho tributario tiene su origen en el derecho común y el derecho común nace del derecho civil. Según Héctor Villegas: “El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el *ius civile* romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado”<sup>26</sup>.

#### **1.2.4. Finalidad de los tributos**

El Estado es el ente encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria para la recaudación de recursos monetarios y con ello satisfacer las necesidades públicas y

---

<sup>25</sup> Chicas Hernández. **Ob. Cit.** Pág. 13.

<sup>26</sup> Villegas, **Ob. Cit.**, Pág. 138.

cumplir con los fines sociales que se requiere y así cubrir con una parte del mejoramiento y desarrollo del Estado.

### **1.2.5. El poder tributario**

El poder tributario es la facultad que tiene el Estado de exigir el pago de contribuciones conocidas como tributos a personas individuales y jurídicas o bienes de las mismas que se hallen en su jurisdicción, sea esta territorial o no. El poder tributario es inherente al Estado, nace y permanece con él, no puede ser objeto de cesión o delegación, la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de la población. Se ha considerado que el poder para establecer tributos, acuñar moneda y declarar la guerra constituye el núcleo identificador de la soberanía política.

Con el constitucionalismo del siglo XIX, el establecimiento de los tributos y la aprobación de los presupuestos pasa a ser competencia del poder legislativo, los parlamentos, y la aplicación y efectividad del tributo y la ejecución del presupuesto constituyen una actividad administrativa reglada sometida a derecho. La Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, con su carácter normativo y vinculante establece los principios materiales para ejercer el poder de legislar, la potestad legislativa, en materia financiera. Este poder encuentra su base legal constitucional en el Artículo 239 de la Constitución.



El poder tributario y sus clases, como ya se manifestó, el poder tributario deviene del poder del Estado en el ejercicio del *lus Imperium*, con la facultad de crear y exigir prestaciones pecuniarias para cumplir con sus fines. Se conocen principalmente dos clases de poder tributario y son los siguientes:

- 1) **Originario:** este nace originalmente de la Constitución, se encuentra supeditado a la misma y desarrollado por leyes ordinarias no superiores a la misma Constitución.
- 2) **Derivado:** cuando nace de una Ley ordinaria que puede ser modificada constantemente y la Constitución no lo regula ni lo autoriza, por lo tanto, aunque la Carta Magna de un país norma y limita los principios de la tributación, no nace de la misma el poder tributario.

Los límites del poder tributario y criterios de sujeción al mismo, se refieren a cuando el poder tributario tiene límites y éstos se encuentran enmarcados en la Constitución Política de la República de Guatemala, entre ellos se puede mencionar: a) Prohibición de la doble o múltiple tributación, Artículo 243, b) El principio de la capacidad de pago, Artículo 243, c) El principio de legalidad, Artículo 239, d) El principio de equidad y justicia tributaria, Artículo 243 y e) El principio de no confiscación, Artículo 41. Entre sus características el poder tributario tiene características que lo hacen diferente a los demás poderes del Estado, los podemos enumerar de la siguiente forma:

- a) **Abstracto:** La existencia del poder tributario surge antes de ser ejercitado, con la sola existencia del Estado nace el poder del mismo.

- b) Permanente: El poder tributario solamente puede extinguirse con el Estado, la potestad tributaria de dictar normas no se extingue con el transcurso del tiempo, ni con el cambio de Gobierno ya que existe por sí solo mientras exista el Estado.
- c) Irrenunciable: El Estado no puede renunciar a este poder especial inherente al mismo, ya que sin él no podría subsistir, pues los tributos son recursos que el Estado necesita para sostenerse.
- d) Indelegable: El Estado no puede trasladar a un tercero la facultad de legislar leyes tributarias, así como tampoco puede delegar la potestad de ejercer la parte que le corresponde como sujeto activo de la relación tributaria.

Una consecuencia del poder de gravar es el poder de desgravar, es el hecho de eximir de la carga tributaria a determinados sujetos pasivos. Este poder lo ejerce el Estado y lo hace efectivo a través de la Ley, existen muchas formas de eximir, entre ellas la más importante es la exención y la exoneración.

## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos y la relación tributaria

La definición legal de tributo en el ordenamiento jurídico guatemalteco, se encuentra regulado en el Artículo 9 del código tributario, el cual establece que son: “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. Considero que se puede agregar a ésta definición legal el carácter de obligatorio, puesto que los contribuyentes deben cumplir forzosamente con el pago de sus impuestos frente al Estado.

El tributo es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción; puesto que es creado por la voluntad soberana del Estado sin participación de los individuos que habitan en ese Estado. Héctor Villegas, define que los tributos son: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”<sup>27</sup>

Carlos Giulliani Fonrouge, define a los tributos como: “Las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”<sup>28</sup> En esta

---

<sup>27</sup> Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 67.

<sup>28</sup> Giulliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 311.



definición el autor pone de manifiesto la posición de la sujeción territorial para el ejercicio del poder tributario, esto en virtud que dentro del ordenamiento jurídico español, el poder tributario se encuentra distribuido en competencias constitucionales que otorgan potestad administrativa a entes públicos territoriales para crear tributos.

Doctrinariamente, las definiciones jurídicas que pretenden establecer una idea más simple sobre este instituto se puede encontrar, por ejemplo, en Manuel Ossorio, que expresa: “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Gravamen, carga.”<sup>29</sup>

Para el tratadista Héctor Villegas, los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Y asevera que: “El tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la Ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito.”<sup>30</sup>

Giulliani Fonrouge considera que los tributos son: “Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho.”<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Ossorio. **Ob. Cit.** Pág. 995.

<sup>30</sup> Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 67 y 80.

<sup>31</sup> Giulliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 283.



Ante la innegable trascendencia que el tributo tiene como medio para financiar los crecientes gastos públicos, no se puede ignorar el protagonismo asumido en la actualidad por el tributo como instrumento de política económica en general. Lo polémico es acerca de la utilización del tributo como instrumento de la política económica, lo cierto es que no puede verse el tributo como la única manifestación jurídica a través de la cual los entes públicos puedan actuar de forma compulsiva sobre el patrimonio de los administrados. Existen otras formas tradicionales en que también se exterioriza la potestad pública, como por ejemplo la expropiación forzosa, incautación, la intervención estatal en determinadas parcelas de la sociedad, prestaciones de servicios públicos de transporte, seguridad social, infraestructura, entre otros.

En los actuales momentos, la actividad financiera pública no se limita única y exclusivamente a la obtención de ingresos tributarios, sino que a la ampliación de las actividades públicas que ha conducido a un progresivo y simultáneo ensanchamiento del concepto de gasto público. Si bien la ampliación del gasto público conlleva al cumplimiento de las propuestas hechas por los gobiernos, esta no sería la respuesta razonable para la necesidad del establecimiento de tributos o bien elevar los porcentajes de los ya existentes. Por ello, el tributo no constituye hoy la única manifestación del poder público proyectado sobre el patrimonio de los ciudadanos, encaminado a satisfacer las necesidades públicas, a financiar el gasto público. Son muchas las prestaciones patrimoniales impuestas a los ciudadanos tendentes a la misma finalidad, encubiertas en ocasiones en nombres que, sin renombrar el tributo,

mora e intereses, propician la aplicabilidad de un régimen jurídico desfallecido que el aplicable a las categorías tributarias.

Para que el Estado de Guatemala pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población los servicios básicos que ésta requiere, necesita de recursos que provienen principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes. Estos tributos están regulados por el derecho tributario.

El derecho tributario se articula sobre el instituto jurídico que constituye la columna vertebral de este sector del ordenamiento, el tributo; ésta institución jurídica a través de la cual el Estado u otro ente público se convierten en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización de un acto o hecho indicativo de capacidad económica.

Esta parte se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico guatemalteco, tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala, y en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Ambos son cuerpos normativos que comprenden un fragmento doctrinario de los principios tributarios, definiciones aplicables a todos los tributos, plazos, extensión de la obligación tributaria, disposiciones generales, infracciones, sanciones, y los procedimientos administrativos y judiciales afines con los tributos.

## 2.1. Clasificación de los tributos

El tributo es el pago que los particulares hacen al Estado en efectivo o de alguna manera por los beneficios que les otorga, siendo el Estado el sujeto activo de la obligación tributaria y los particulares el sujeto pasivo de la misma. Es decir: “El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley.”<sup>32</sup> En Guatemala, la clasificación de los tributos, se divide en doctrinaria y legal, de esta clasificación se analiza únicamente los impuestos para la finalidad del presente trabajo. Entre la clasificación doctrinaria se puede encontrar: impuestos, tasas, contribuciones especiales y arbitrios. Y, entre la clasificación legal se puede citar: la que establece el Artículo 10 del código tributario.

### 2.1.1. Impuestos

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

---

<sup>32</sup> García Vizcaino, Catalina. **Derecho tributario**. Pág. 41.

## ▪ **Concepto**

Los conceptos que se han dado sobre los impuestos son múltiples como tantos son los autores que han tratado este tema, en el derecho financiero, sin embargo, el tratadista Manuel Matus Benavente, lo define: “Es la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.”<sup>33</sup> Este concepto corresponde al impuesto como simple instrumento del Estado para agenciarse fondos como compensación de los egresos que el Estado tiene que soportar para la prestación de los servicios de caracteres generales.

## ▪ **Características**

Entre los elementos característicos de los impuestos se encuentran los siguientes:

- a) Es una cuota fijada por la ley, que grava por lo general la renta privada.
- b) Es una cuota que resulta de la cantidad de renta, cuya forma impositiva, absorbe de ella efectivamente.
- c) El Poder coercitivo del Estado que se utiliza para la imposición; lo que quiere decir que, el Estado hace uso del poder público para hacer de los impuestos cargas obligatorias fijadas unilateralmente para el poder público.
- d) Ausencia de contraprestación de un servicio en el momento del pago del impuesto.

---

<sup>33</sup> Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas**. Pág. 132.



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

El tratadista Giulliani Fonrouge da un concepto de los impuestos en el cual resume como cierto los caracteres distintivos de los impuestos. “Son impuestos –dice- las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.”<sup>34</sup> Del anterior concepto, surgen los siguientes caracteres:

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

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

---

<sup>34</sup> Giulliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 250.

- a) Definición de Flores Zabala: “El impuesto es una deducción obligatoria de riquezas privadas, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinadas a la consecución de los fines generales de la vida pública.”<sup>35</sup>
- b) Definición de Rodríguez Vásquez: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos.”<sup>36</sup>
- c) Ehberg define los impuestos como: “Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.”<sup>37</sup>
- d) Definición de Niti: “El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. El carácter es coactivo y sus productos se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.”<sup>38</sup>
- e) Definición de Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidades que no cubre las rentas patrimoniales.”<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de las finanzas públicas mexicanas: Los impuestos.** Pág. 49.

<sup>36</sup> Rodríguez Vásquez, Jorge Alejandro. **Los tributos en general y sus diferencias.** Pág. 21.

<sup>37</sup> **Ibid.** Pág. 20.

<sup>38</sup> Matus Benavente. **Ob. Cit.** Pág. 132

<sup>39</sup> **Ibid.**

De las definiciones anteriores se encuentran factores comunes tales como, que el estado actúa a través de su poder coercitivo y son aportaciones de los particulares, producto de sus ganancias. Pero no siempre se ha considerado desde ese punto de vista, por lo que analizaremos algunas teorías al respecto.

- **Clasificación**

Los impuestos se pueden clasificar en:

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

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

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

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

económicos. En algunos países la división de impuestos directos e indirectos tiene gran importancia debido a disposiciones constitucionales.

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

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

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

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

### **2.1.2. Tasas**

“Denominadas en otras legislaciones como derechos, muchos tratadistas están de acuerdo en que la figura jurídica de la tasa, es la más difícil de caracterizar. La tasa posee una estructura jurídica análoga al impuesto, pero a diferencia de éste, la primera trae apegada una contraprestación por parte del Estado.”<sup>40</sup> En el caso del impuesto la obligación de pagarlo surge con la ocurrencia del acontecimiento imponible, en el caso de la tasa: “El pago de la misma es una condición para que el estado desarrolle determinada actividad, o preste el servicio determinado.”<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Margáin Manautou, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Pág. 107.

<sup>41</sup> Plazas Vega, Mauricio A. **Derecho de la Hacienda Pública y derecho tributario**. Pág. 182.

- **Concepto**

Es definida por Giulliani Fonrouge, como: “La prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.”<sup>42</sup> También es definida como: “Toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.”<sup>43</sup>

- **Características**

Analizando las definiciones dadas, se pueden señalar como sus características las siguientes:

- a) El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que está vinculada con el obligado al pago. 59 El servicio que se presta al Estado debe ser aprovechado directa e individualmente por éste, es decir debe de haber un aprovechamiento individual y no colectivo de la actividad estatal, independientemente de que el servicio se preste a petición espontánea o porque la ley imponga la obligación de pedirlo.

---

<sup>42</sup> Giulliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 321.

<sup>43</sup> García Vizcaíno. **Ob. Cit.** Pág. 99.

- b) El servicio debe prestarlo la administración, es decir una actuación estatal vinculante, porque el servicio no puede prestarse por el sector privado.
- c) El cobro debe fundarse en ley, de conformidad con el principio de legalidad. Sin embargo, en el caso de las tasas estas pueden ser decretadas por las municipalidades, por lo que no deben constituirse necesariamente por una ley del Congreso de la República.
- d) El destino del producto de la tasa debe ser el financiamiento del servicio que origina la obligación. No existe unanimidad en la doctrina en considerar si este es una característica esencial de este tributo. Sin embargo, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha manifestado en reiteradas ocasiones que: “Es elemento esencial de la tasa, que su producto se destine a la necesidad del servicio público que constituye la causa jurídica de la obligación.”<sup>44</sup>

- **Clasificación**

A continuación, se enuncia la clasificación de las tasas en la sociedad guatemalteca, estas son: Las tasas de orden judicial y las tasas administrativas.

### **2.1.3. Contribuciones especiales**

Las contribuciones especiales, gravamen de reciente creación en relación con los otros dos tributos.

---

<sup>44</sup> Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 94. Expediente 1016-2008.** Sentencia 13-10-2009.



- **Definición**

“Toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de la ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales.”<sup>45</sup>

Raúl Rodríguez Lobato, los define como: “La prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad.”<sup>46</sup>

Margain, citado por Rodríguez Lobato, las define como: “La prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.”<sup>47</sup>

El Código Tributario define a la contribución especial: “El tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.” García Vizcaíno, señala que: “Algunos autores consideran dentro de las contribuciones especiales sólo la

---

<sup>45</sup> García Vizcaíno. **Ob. Cit.** Pág. 114.

<sup>46</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal.** Pág. 67.

<sup>47</sup> **Ibid.**

contribución de mejoras.”<sup>48</sup> Otros agregan también dentro de estas, las contribuciones de seguridad social y las relacionadas con fines de regulación económica o profesional.

La contribución de mejoras es definida como: “La contribución especial cuyo beneficio para los contribuyentes deriva de obras públicas”<sup>49</sup>, por ejemplo: plazas y jardines públicos, pavimentación, ensanchamiento y prolongación de calles, rutas o caminos rurales, etc. En virtud de estas obras públicas realizadas por el Estado, los sujetos que resultan beneficiados por estas deben tributar por los beneficios recibidos, por el aumento del valor venal o plusvalía de los inmuebles cercanos a tales obras. Se agrupan dentro de las contribuciones especiales las siguientes:

- a) “La contribución de mejoras por valorización derivadas de obras públicas.
- b) Contribuciones para vialidad, que incluyen las relacionadas con la construcción o mantenimiento de la red caminera y el peaje.
- c) Contribuciones con fines sociales o económicos tales como contribuciones de seguridad social, sindicales y profesionales, para fomento y obras especiales y contribuciones con fines de propulsión económica.”<sup>50</sup>

#### ▪ Características

De las definiciones proporcionadas se extraen las siguientes características de las contribuciones especiales:

---

<sup>48</sup> García Vizcaíno. **Ob. Cit.** Pág. 115.

<sup>49</sup> **Ibid.**

<sup>50</sup> Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 325.

- a) Se cubre únicamente cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general o cuando se ha provocado esa actividad.
- b) El cobro debe fundarse en la ley. Nuevamente basados en el principio de legalidad, las contribuciones especiales deben ser creadas por medio de una ley emitida por el Congreso de la República.

Como se ha desarrollado los tributos tienen su fundamento en la necesidad del Estado de hacerse de los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de la población, para lo cual exige a los particulares una prestación en dinero o en especie. Los tributos han sido clasificados en la doctrina y en el derecho comparado bajo distintas categorizaciones, sin embargo, la mayoría de ellas, aunque en algunos casos los denominan de forma diferente, han coincidido en clasificarlos en tres especies: los impuestos, tasas y contribuciones especiales, cada uno con características determinadas que las diferencian, pero todas bajo el amparo del principio de legalidad.

#### ▪ **Clasificación**

A continuación, se enuncia la clasificación de las contribuciones especiales en la República de Guatemala, siendo estos: La contribución por mejoras, las contribuciones parafiscales y el peaje.

- a) **La contribución por mejoras:** En la contribución por mejoras el beneficio que es recibido mediante el contribuyente, es traducido en obras públicas. El beneficio en

mención lo reciben los diversos contribuyentes que cuentan con propiedades cercanas a aquellos lugares en los cuales los mismos fueron objeto de beneficio; por ello se considera efectivo que sean dichos beneficiarios directos quienes se encarguen de hacer efectivo el pago del tributo.

- b) Las contribuciones parafiscales:** Las contribuciones parafiscales, son las contribuciones que se recaban por determinados entes de orden público que proporcionan dichos tributos. Son para un determinado y bien limitado grupo de personas o para un grupo profesional o social previamente establecido.
- c) El peaje:** El peaje, es aquel tributo que quiere decir una prestación dineraria que se exige debido a la circulación en una determinada vía de comunicación. El mismo, es un tributo debido a que es exigible por el Estado, ejerciendo el mismo su poder de imperio.

## **2.2. La parafiscalidad tributaria**

En la historia, desde el final de la Primera Guerra Mundial, se han desarrollado los organismos públicos descentralizados, a favor de los cuales el Estado ha establecido pagos obligatorios, algunos de los cuales se hacen por parte del Estado por medio de un sistema similar al de los tributos. Sin embargo, se sostiene que el hecho de que el acreedor de dichas prestaciones no sea el Estado, impide que las mismas se puedan enmarcar dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tributos, como ya se estudió con anterioridad. Por lo que, a estas exacciones, la doctrina moderna les ha

dado el nombre de parafiscalidades o de tasas parafiscales y Rodríguez Lobato las denomina exacciones parafiscales.

Se considera que la expresión parafiscalidad es correcta ya que se restringe a organismos no estatales, por lo que se habla de una actividad financiera que no es del Estado, pero tampoco es de carácter privado, ya que cumple fines generales, previstos por el Estado. Valdés Costa las denomina como paratributarias, quien indica que en tal forma se tendrían contribuciones tributarias y contribuciones paratributarias.

En conclusión, según Rodríguez Lobato, existen las exacciones parafiscales, entendiendo por exacciones a los tributos, las cuales consisten en: “Contribuciones que reciben las más variadas denominaciones, en el Derecho positivo, tales como tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etcétera, instituidos con fines de interés colectivo y que están excluidos del presupuesto general del Estado, pues su destino es ingresar al patrimonio de entidades con personalidad jurídica propia y, por lo mismo, distintas del Estado, para subvenir sus necesidades y fines específicos.”<sup>51</sup>

### **2.2.1. Definición**

Para el tratadista Plazas Vega, los paratributos son: “Recursos privados de regulación legal y control público que encuentran su fundamento en la función estatal de

---

<sup>51</sup> Rodríguez Lobato. **Ob. Cit.** Pág. 8.

intervención en la economía y en el entorno social y cultural de un país.”<sup>52</sup> Además, señala que los paratributos: “Entrañan aportes o cuotas que han de sufragar los integrantes del sector parafiscal de que se trate para nutrir fondos, igualmente parafiscales, que están destinados a los fines y beneficios sectoriales que haya establecido la ley.”<sup>53</sup>

Manifiesta Plazas Vega que el paratributo es: “Una prestación de *iure imperii*, de creación legal, que han de sufragar quienes integran un determinado grupo o sector, como instrumento estatal de intervención encaminado a que se ejecute una actividad, o un conjunto de actividades, que si bien beneficia(n) de manera inmediata a ese determinado grupo o sector interesa(n) a toda la colectividad.”<sup>54</sup>

Se debe destacar cuales son los elementos y características de los paratributos, según lo expuesto por Pugliese: “El Estado puede proveer a las necesidades financieras de organismos independientes, o que disfrutan de una relativa independencia, mediante varios sistemas.

- b.1. Puede reservarse a esos organismos una parte de los ingresos de los tributos fiscales, lo que corresponde, en esencia, a un subsidio que se estime proporcionado al rendimiento nacional o local de determinados impuestos.
- b.2. Puede concederse a los organismos autónomos o relativamente independientes, la facultad de percibir cuotas adicionales a los tributos cobrados por el Estado.

---

<sup>52</sup> Plazas Vega. **Op. Cit.** Pág. 140.

<sup>53</sup> **Ibid.** Pág. 142.

<sup>54</sup> **Ibid.** Pág. 159.

b.3. Puede el Estado conceder la autorización, u obligar a los organismos independientes mencionados para que cobren directamente tributos, dentro de los límites y en las formas establecidas por la ley, en la esfera de su circunscripción territorial o en la esfera de una categoría económica dada.”<sup>55</sup>

En este caso nacen relaciones jurídicas formal y materialmente autónomas entre el organismo y el sujeto pasivo de la imposición; esta autonomía se pone de relieve en todas las fases del proceso formativo de la obligación tributaria, tales como la determinación de los supuestos objetivos y subjetivos para el nacimiento de la obligación, de su calificación, de la jurisdicción, del cumplimiento voluntario y de la ejecución forzosa.

Por lo que, con base en lo anterior, existen diversos grados de la extensión y de la intensidad de la soberanía financiera activa delegada por el Estado a los órganos o entidades independientes, lo que tiene mucha importancia desde el punto de vista jurídico y financiero.

Sin embargo, debemos destacar que los órganos financieros del Estado, a quienes se le ha delegado la facultad de requerir el pago de los tributos, no pueden actuar como lo hace cualquier acreedor en el dominio del derecho privado, renunciando, por ejemplo, cuando así lo quiera, a la determinación de un tributo a cargo de un contribuyente. Por lo que, al actuar en nombre del Estado, los órganos financieros que tienen competencia para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, solo pueden hacerlo dentro de los

---

<sup>55</sup> Pugliese, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. Pág. 168.

límites que la ley impone, lo cual indica que solo una ley con fundamento constitucional podría suspender o limitar ese ejercicio.

La renuncia no autorizada, por la ley a exigir el pago de un tributo a un contribuyente o a un grupo de contribuyentes, sería contraria a los principios éticos y constitucionales que rigen a los Estados modernos y a los preceptos concretos del derecho positivo, que exigen que todos los ciudadanos contribuyan a los gastos públicos en proporción a su patrimonio; en las disposiciones de las leyes tributarias siempre se encuentra una orden dirigida a todos los contribuyentes, o un precepto aplicable a todos los objetos imponibles.

Del análisis de lo expuesto, Vicente Torres López, citado por Rodríguez Lobato, destaca tres características fundamentales de los paratributos, siendo estas, en primer lugar: “Que la recaudación de los ingresos no figure en los presupuestos generales del Estado, en un segundo lugar que tales ingresos estén afectados de modo concreto a un destino relacionado con el servicio público que origina el paratributo y por último que sean recaudados por organismos distintos de los propiamente fiscales.”<sup>56</sup>

En cuanto a la naturaleza jurídica de este tipo de exacciones, Morselli, citado por el mismo autor, quien es el creador de concepto, sostiene que: “La parafiscalidad no puede vincularse con el viejo tronco del impuesto político, sino que se trata de una imposición de carácter social y económico con finalidades especiales, cuya originalidad reposa en la necesidad de dar participación en ciertas funciones y en los organismos a

---

<sup>56</sup> Rodríguez Lobato. **Ob. Cit.** Pág. 91.



los cuales éstas son confiadas, a los miembros que tienen intereses comunes, económicos, morales y espirituales, excluyendo a los demás integrantes de la sociedad política general para quienes el peso de la imposición tradicional sería un obstáculo insuperable.”<sup>57</sup>

Sin embargo, esta teoría no es universalmente aceptada, autores como Giuliani Fonrouge señalan que el uso de la denominación parafiscalidad no corresponde a una categoría jurídico financiera especial y que su adopción puede originar confusiones, resultando preferible prescindir de ella. Este autor no está de acuerdo en considerar estas contribuciones como distintas y paralelas a las tributarias y las considera auténticos tributos los que define como las prestaciones obligatorias, comúnmente en dinero, exigidas por el Estado, en virtud de su poder de imperio. Por lo tanto, conforme a su criterio, las contribuciones denominadas paratributos no constituyen una categoría jurídica distinta de los tributos tradicionales.

Dicho autor acepta la clasificación tripartida de impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, pues el hecho de que respondan a finalidades especiales de carácter social y económico, cuya pretendida originalidad reposaría en la necesidad de dar participación en ciertas funciones y organismos a grupos de personas con intereses comunes, que hasta podrían ser morales y espirituales, no basta para segregarlas del tronco común.

---

<sup>57</sup> **ibid.** Pág. 92.

Además, señala que el concepto de lo parafiscal es impreciso y se refiere a contribuciones de contenido heterogéneo, porque tienen características de tributos, por lo que en conclusión incluye a lo que hemos estudiado como parafiscalidad en la categoría de contribuciones especiales.

Se enfatiza en que: “El régimen de control fiscal que se haya establecido o llegue a establecerse, en relación con este tipo de recursos, no obedece, en absoluto, a que los fondos parafiscales hagan parte del patrimonio público, salvedad hecha de la parafiscalidad pública, sino al interés público que comporta para el país en general su administración adecuada por la trascendencia, de tipo social, económico, profesional o cultural que pueda tener para los asociados la actividad de que se trate.”<sup>58</sup>

Con todo, la parafiscalidad, entendida como prestación destinada a nutrir un fondo, denominado parafiscal, que pertenece a un sector económico, social, profesional o en general parafiscal con cargo al cual se desarrollan actividades en beneficio de ese mismo sector, no entraña realmente una prestación tributaria. Está: “Supone una obligación legalmente establecida e impuesta por el Estado a los integrantes del sector de que se trate, en ejercicio de su poder de imperio, pero no es una prestación tributaria porque ni actual ni eventualmente y ni directa ni indirectamente reporta al Estado recursos para financiar el cumplimiento de funciones públicas.”<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> Plazas Vega. **Ob. Cit.** Pág. 139.

<sup>59</sup> **Ibid.** Pág. 161.

## 2.3. Relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario.

### 2.3.1. Definición y características

Héctor Villegas, señala que: “Es el vínculo jurídico obligación al que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”<sup>60</sup>

La definición de Villegas coloca a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación no como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen de duda; “Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”<sup>61</sup>, la definición de Giulliani Fonrouge es acertada y didácticamente aceptada por la claridad con que enfoca el tema de la relación jurídica tributaria.

La relación jurídico tributaria, tiene las siguientes características:

---

<sup>60</sup> Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 246.

<sup>61</sup> Giulliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 392.

- a) Consiste en un vínculo personal entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que este se lleve a cabo.
- b) En Guatemala, siempre consiste en la obligación de dar sumas de dinero su única fuente es la ley, ya que no se reconoce otro tipo de fuente, atendiendo al principio de legalidad e igualdad.
- c) Nace al darse la situación de hecho generador o hecho imponible.
- d) Tiene características de autonomía no solamente con respecto a situaciones de derecho privado como situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.

### **2.3.2. Elementos de la relación jurídico tributaria**

Entre los elementos se encuentran: El elemento personal, el hecho imponible, el objeto impositivo, la base imponible y el elemento cuantitativo, como se describe a continuación:

- **Elemento personal**

“El elemento personal de la relación jurídico-tributario se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma.”<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 132.

El sujeto activo, es cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semi-autónoma; en general cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos. En Guatemala al tenor de lo preceptuado en el Artículo 17 del Código Tributario y del Artículo 3 literal a) de la ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establece que el sujeto activo de la obligación tributaria o ente público acreedor del tributo es la Superintendencia de Administración Tributaria, a quien le corresponde ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, realizar la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administra y recaudan las municipalidades.

El sujeto pasivo por excelencia, es la persona individual o jurídica sometida al poder tributario que resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y es comúnmente denominado contribuyente. No obstante, en el Artículo 22 del Código Tributario, se le da un alcance más amplio a este concepto, pues contempla otros entes y responsables, tales como: Fideicomisos, copropiedades, sociedades de hecho e irregulares, contrato de participación y sucesiones indivisas, donde los responsables son: el fiduciario, los copropietarios, los socios, el gestor y el albacea, administrador o herederos, respectivamente. De la misma forma en los Artículos 25 al 28 del Código Tributario, se desarrolla todo lo referente a los responsables, quienes, sin tener el carácter de contribuyente, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste, tal es el caso de los responsables por representación, solidarios y los agentes de retención o de percepción.

- **Hecho imponible**

Al igual que a la relación jurídico-tributaria al hecho generador, en la doctrina se le denomina de distintas formas que pueden confundir, por lo que se considera necesario citar algunas: Hecho imponible, hecho impositivo, hecho hipotético, hipótesis de incidencia, hecho gravable, hecho gravado, presupuesto de hecho. No obstante, las distintas denominaciones se pueden definir como: “El hecho imponible o hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo”<sup>63</sup>, dicho en otros términos el hecho generador es el supuesto o supuestos contenidos en la ley, que al realizarlos el sujeto pasivo en el tiempo y lugar previstos dan origen a la obligación tributaria.

El hecho generador o supuesto es indispensable que esté contenido en ley, que describa de forma objetiva el hecho o situación hipotética, los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho, el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible y el lugar donde debe acaecerse la realización del hecho imponible.

En el Código Tributario en el Artículo 31, lo define como: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. De lo expuesto se colige que el hecho generador ocurre y por lo tanto produce efectos, en los casos en que el

---

<sup>63</sup> Chicas Hernández. **Ob. Cit.** Pág. 122.

presupuesto legal éste constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden y en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, conforme al derecho que le es aplicable.

El Código Tributario, contempla que el acto o negocio jurídico que genera el impuesto, puede estar condicionado, para lo cual considera que producirá efectos en el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición si fuera resolutoria y si fuera suspensiva al cumplirse la condición.

- **Objeto impositivo**

Varios tratadistas lo conciben como: aquellos actos humanos o a cosas materiales o inmateriales gravados con un impuesto, tales como: la renta, el patrimonio, los actos formales y el consumo, que son gravados en la legislación guatemalteca con los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto Único sobre Inmuebles, e Impuesto al Valor Agregado, respectivamente. Cabe indicar que los objetos impositivos pueden variar de país en país, de acuerdo a la creatividad de los legisladores.

- **Base imponible**

“Llamada también base imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.”<sup>64</sup> “(...) la base imponible es aquella magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso, es necesario aclarar que la base imponible o base impositiva en la Ley del ISR Decreto 6-92 es llamada Renta Imponible.”<sup>65</sup> En ese orden ideas se puede decir que la base impositiva es la cuantificación o valoración del objeto impositivo o hecho imponible, que sirve de base para determinar el valor del impuesto de acuerdo al porcentaje que corresponde.

- **Elemento cuantitativo**

Este sirve para determinar la cantidad que se debe pagar de impuesto. El elemento cuantitativo se refiere a cantidades de dinero a pagar con relación a la base imponible o bien a porcentajes preestablecidos en las leyes tributarias que se aplican a la base imponible. Es importante indicar que estas cantidades cuantitativas o porcentajes, no son arbitrarios, pues se encuentran regulados por los principios constitucionales de capacidad de pago y el de justicia y equidad, contenidos en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

---

<sup>64</sup> Monterroso Velásquez. **Ob. Cit.** Pág. 146.

<sup>65</sup> **Ibid.**





## CAPÍTULO III

### 3. El impuesto del timbre forense y timbre notarial como contribución especial de seguridad social

Los impuestos poseen la característica de no tener una contraprestación directa, es decir que su hecho generador lo constituye una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Por lo que se debe comprender que de la característica mencionada se desprende la finalidad de los impuestos, cual requiere un análisis independiente y profundo, ya que es el motivo fundamental por el cual se crean los impuestos.

Para Pugliese: “La elaboración doctrinal de la causa de la obligación tributaria tiene, en consecuencia, un verdadero valor y sentido jurídico tanto desde el punto de vista teórico, como desde el práctico-técnico, de manera que se justifica incluirla entre los elementos constitutivos de la obligación misma, entendiéndola siempre no como un elemento específico de causalidad en un sentido científico, ni como un principio conmutativo en una relación sinalagmática, sino como un concepto general ético y jurídico que rige el desarrollo del fenómeno del impuesto en su más amplia significación.”<sup>66</sup>

Además, en cuanto a la finalidad de los impuestos Jarach, citado por Giulliani Fonrouge, indica que: “La potencialidad para contribuir a las cargas públicas, es la que

---

<sup>66</sup> Pugliese. **Ob. Cit.** Pág. 230.

adopta el legislador como razón justificadora, como la verdadera causa, de la existencia de los impuestos.”<sup>67</sup>

Bañón, citado por Giulliani Fonrouge, con el objeto de completar la idea expuesta, acepta el criterio propuesto por Griziotti, con respecto a que: “La causa del tributo radica en las ventajas generales o particulares que la actividad estatal puede proporcionar a los sujetos.”<sup>68</sup>

Al respecto, Pérez y González, quienes tratan de exponer la finalidad de los impuestos con ideas más sencillas señalan que es necesario razonar que: “El impuesto se paga para financiar servicios públicos indivisibles, es decir, *uti universi*, mientras que las tasas se cobran por la prestación de un servicio *uti singuli*, divisible.”<sup>69</sup>

Aquí cabe resaltar que, dentro de la definición de impuesto, dada por Pérez y González, se menciona la finalidad de los impuestos, donde se indica que los mismos se crean y cobran con el fin de atender a las necesidades públicas.

Porras y López, indicando lo declarado por Adam Smith, dice que: “los sujetos de cada Estado deben contribuir a mantener el gobierno, cada cual es la proporción más exacta posible con sus facultades, es decir: según las rentas de que goza bajo la protección del Estado.”<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> Giulliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág. 516.

<sup>68</sup> **Ibid.**

<sup>69</sup> Pérez de Ayala, José Luis. Eusebio González. **curso de derecho tributario.** Pág. 202.

<sup>70</sup> Porras y López, Armando. **Derecho fiscal: Aspectos jurídicos y contables.** Pág. 60.

Además, Porras y López, con el objeto de explicar de una mejor forma la finalidad de los impuestos, demuestra la teoría jurídica de la equivalencia, la cual: “Consiste en afirmar que el impuesto que pagan los sujetos pasivos corresponde a los servicios públicos que el sujeto activo Estado presta a aquéllos. Los principios jurídicos que normarían esta teoría serían *do ut des* y *do ut facies*, doy para que des y doy para que hagas. La crítica a esta teoría consiste en que el Estado no sólo presta servicios públicos, sino que los ingresos que percibe, entre estos los impuestos, los aplica a otras funciones como son la de su propio sostenimiento. En otras palabras, los sujetos pasivos pagan el impuesto y nada reciben a cambio, no existe equivalencia alguna.”<sup>71</sup>

Existe a su vez la teoría del impuesto como un deber social, que indica que todos los miembros de la colectividad, tienen el deber de contribuir para el sostenimiento del Estado y para los servicios públicos, lo anterior de acuerdo a sus capacidades económicas. Esta teoría es aplicada en Guatemala por mandato constitucional, ya que como se expuso con anterioridad dicho deber social se encuentra regulado en el Artículo 135, inciso d), de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Según lo expresado por Pugliese: “Si la obligación tributaria se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público. Para desvirtuar esta observación no se podría objetar el hecho de que en casi todos los Estados modernos, son los mismos contribuyentes quienes permiten, por la intervención de sus

---

<sup>71</sup>

**ibid.**



representantes, que se les cobren los tributos, porque se trata de establecer las bases éticas y jurídicas de un hecho que ha existido en todas la épocas y en todos los Estados, y no sólo en una etapa histórica actual de organización política, que ni siquiera es la organización de todos los Estados contemporáneos; en todos ellos. Sin embargo, es común el cobro de impuestos."<sup>72</sup>

Tampoco es satisfactoria la explicación simplista y, hasta cierto punto, materialista, de que el cobro de tributos en todos los tiempos y en todos los países se justifica por la necesidad objetiva gubernamental de disponer de medios económicos para las actividades públicas; y ni siquiera lo es la *communis opinio* de los contribuyentes de que esta necesidad existe implícita en toda organización política. De esta manera cualquier institución política y jurídica vendría a reducirse a la comprobación material de un estado de necesidad y de un hecho puramente histórico sin fundamento ético y filosófico, que excluiría el análisis crítico de las instituciones políticas y jurídicas así consideradas. Si una institución encontrara su explicación ética en el solo hecho de que existe y siempre ha existido, esa justificación quedaría al margen de la filosofía, de la moral y de la ciencia jurídica, en su sentido más elevado.

En Italia el concepto de la causa de la obligación tributaria, analizado anteriormente como la finalidad de los impuestos, se elaboró originalmente por Griziotti, citado por Pugliese, quien afirma que la causa del impuesto, o sea el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas o sea, de

---

<sup>72</sup> Pugliese. *Ob. Cit.* Pág. 225.



manera más amplia, en las ventajas directas o indirectas que tiene el contribuyente por pertenecer a la colectividad, a través de los servicios públicos, o por los beneficios intangibles que recibe de la vida social. Según los resultados de estudios de la escuela de Grisiotti, este concepto debería ser más específico en el sentido de que, en tanto que la causa general del impuesto se encuentra en los beneficios generales y particulares gozados por el contribuyente, la causa particular de las diversas obligaciones tributarias reside en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que ésta puede considerarse como el índice de ventajas generales y particulares de que goce el contribuyente, constituyendo así la causa específica del tributo.

En palabras más simples, para Rodríguez Lobato, la contribución es: “Un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado.”<sup>73</sup> Se debe destacar que, al exponer la idea de contribución, Rodríguez Lobato se refiere a impuesto, es decir, que utiliza ambos términos como sinónimos.

En cuanto al sostenimiento del gasto público como finalidad de los impuestos, debemos destacar que si bien es cierto que el Estado de Guatemala posee la potestad tributaria para crear tributos, entre ellos los impuestos, la obligación de pagar dichos impuestos lleva consigo la finalidad de los mismos, ya que el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece la obligación de los guatemaltecos de constituir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley.

---

<sup>73</sup> Rodríguez Lobato. **Ob. Cit.** Pág. 5.



De lo anterior, debe comprenderse que el Estado de Guatemala puede crear tributos y puede exigir su cumplimiento, y que los guatemaltecos tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público, a través del pago de los impuestos que ha creado el Estado de acuerdo a la ley con esa finalidad, siempre que los tributos sean justos y cumplan con los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **3.1. Timbre notarial y la aplicación de la Ley de Timbre Forense y Timbre Notarial**

La Junta Directiva del Colegios de Abogados y Notarios de Guatemala se encarga de designar a su costa el personal que estime necesario para la verificación en el Archivo General de Protocolos el adecuado y exacto pago del timbre notarial en los testimonios respectivos, y además también colaborará bajo las órdenes directas del Director General de dicha dependencia, en cualquier labor tendiente al cumplimiento de la Ley de Timbre Forense y Timbre Notarial y de cualquier otra normativa legal o reglamentaria atinente al plan de prestaciones que para el efecto sea emitida a través del Colegio.

La obligación de recibir los testimonios especiales que por su medio los notarios tienen que enviar al Archivo General de Protocolos, se encuentra a cargo de los jueces de primera instancia.



Los empleados designados mediante el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, frente al Archivo General de Protocolos, son los responsables de velar por el efectivo cumplimiento del notario en cumplimiento del pago del valor del timbre notarial en sus testimonios especiales.

El timbre notarial, es el impuesto que cubren los Abogados y Notarios guatemaltecos en el ejercicio de sus profesiones, siendo dicho impuesto recaudado mediante timbres o bien estampillas destinadas para el efecto.

Los fondos que provienen de los timbres notariales son privativos del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, quien es el ente encargado de la recaudación y de la utilización de su producto en el desarrollo de los programas de prestaciones sociales determinadas en beneficio de sus miembros colegiados activos.

Los contribuyentes y colegiados activos del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, son los responsables del mantenimiento del mismo y bajo la dependencia de los reglamentos determinantes de su naturaleza, orden, métodos y planes que se tienen que seguir para la adecuada aplicación de los programas de prestación correspondientes.

La finalidad del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, consiste en promover entre los profesionales colegiados activos, su bienestar a través del establecimiento de fondos de prestaciones tanto económicas como sociales y otros medios que sean



considerados como los de mayor conveniencia y en beneficio directo o indirecto de sus miembros.

### **3.2. Forma de pago del timbre forense y notarial**

El Artículo 3 de la Ley de Timbre Forense y Timbre Notarial, regula: “El impuesto se pagará en la forma y modo que a continuación se determina:

1. Timbre Forense: en las demandas, peticiones o memoriales que de conformidad con las leyes deben ser auxiliados por Abogado, o en cualesquiera otros escritos o peticiones suscritos por dichos profesionales en ejercicio de su profesión, se empleará el Timbre forense, cuyo valor será de un quetzal (Q.1.00), por cada hoja.
2. Timbre Notarial: sobre todo acto o contrato autorizado por Notario en la forma que a continuación se expresa:
  - a) Contratos de valor determinado: dos por millar, pero en ningún caso bajará del límite mínimo de un quetzal (Q.1.00), ni excederá del límite máximo de trescientos quetzales (Q.300.00).

El timbre se pagará por unidades de quetzal, forzándose las fracciones a la otra inmediata superior;

- b) Contratos de valor indeterminado y protocolaciones. Diez quetzales (Q. 10.00);
- c) Actas notariales y de legalización de firmas o documentos. Diez quetzales (Q. 10.00);





- d) En los testamentos y donaciones por causa de muerte: Veinticinco quetzales (Q.25.00);
- e) En las resoluciones de trámite que dicten los Notarios en cualquier asunto que se gestione en jurisdicción voluntaria, dos quetzales (Q.2.00) por cada resolución y, en la resolución que termine el asunto, diez quetzales (Q. 10.00).

### **3.3. Constitucionalidad de la Ley del Timbre Forense y Timbre Notarial**

En el año 1996, se planteó una inconstitucionalidad parcial del Decreto 82-96 del Congreso de la República de Guatemala, aduciendo que el Artículo 1 de dicha ley, violaba el principio de igualdad consagrado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, además señalaban que el Artículo 2, iba en contra del principio de legalidad en materia tributaria que se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que según los argumentos planteados se estaba creando un impuesto privativo del Colegio de Abogados y Notarios.

El resultado del planteamiento de la inconstitucionalidad general fue la declaración sin lugar por parte de la Corte de Constitucionalidad de los argumentos planteados, por lo cual el impuesto mantuvo la legalidad con la que fue creado. Sin embargo, aunque no se hizo mención de la naturaleza jurídico tributaria del mismo, se mencionó que el Estado en ejercicio de la potestad tributaria puede delegar su competencia tributaria en

un ente autónomo, razón por la cual delegó en el Colegio de Abogados y Notarios la competencia tributaria de recaudar y administrar dicho impuesto.

Con la afirmación realizada por la Corte de Constitucionalidad, se estableció que el Impuesto era legal y acorde a la Constitución Política de la República de Guatemala, pero no resolvió en cuanto considerar si efectivamente es o no un impuesto de acuerdo a la naturaleza jurídico tributaria.

#### **3.4. Naturaleza jurídico tributaria del impuesto del timbre forense y timbre notarial**

Tomando en consideración lo expuesto con anterioridad, respecto a la creación legal de un impuesto que no posee las características doctrinarias de un impuesto, en cuanto a la naturaleza jurídico tributaria del impuesto de timbre forense y timbre notarial existen varios criterios, entre los cuales se mencionan los siguientes:

- a) El timbre forense y timbre notarial es un impuesto: Ya que dicha carga impositiva fue creada y denominada legalmente como un impuesto cuya naturaleza jurídica no da lugar a dudas, debido a que el Organismo Legislativo, en ejercicio de sus atribuciones y la potestad tributaria, creó una carga impositiva que denominó impuesto y debe considerarse como tal ya que se encuentra facultado para ello.

Sin embargo, la premisa anterior no es totalmente aceptada, ya que existen aquellos abogados y notarios que manifiestan que el timbre forense y timbre notarial no es un impuesto, debido a que no posee las siguientes características de los impuestos:

1. No contribuye al sostenimiento del gasto público, por lo que no cumple con la finalidad de los impuestos.
  2. La prestación, a pesar de ser pecuniaria, no tiene como destinatario o beneficiario al Estado, sino que, a una entidad autónoma, la cual sea o no fiscalizada por el Estado, no le pertenece al Estado;
  3. Los fondos recaudados no son parte del presupuesto de ingresos y egresos del Estado;
  4. Los fondos son privativos del Colegio de Abogados y Notarios por lo que no llegan a formar parte de las arcas del Estado; y
  5. Se encuentra legalmente establecido que dichos fondos serán destinados para el fondo de pensiones de los Abogados y Notarios activos, lo cual establece una contraprestación de lo recaudado, contradiciendo la característica de los impuestos que establece que un impuesto no posee una contraprestación definida y/o inmediata.
- b) El timbre forense y timbre notarial es una tasa: Algunos abogados y notarios consideran al timbre forense y timbre notarial como una tasa ya que consideran que es una prestación pecuniaria exigida por el Estado a favor de una entidad autónoma como lo es el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala que tiene como

prestación efectiva la pensión que recibirá el abogado y notario al momento de su retiro, por lo que afecta directamente al sujeto pasivo, es decir que tiene la contraprestación directa.

Sin embargo, dicha premisa es refutada por Abogados y Notarios que consideran que no puede ser una tasa, ya que en Guatemala la tasa es creada por la potestad tributaria delegada, es decir que puede ser creada por las municipalidades y cobrada por las mismas municipalidades o por aquellas entidades que hayan recibido por delegación la competencia tributaria para el cobro de los tributos, aspecto que no tiene el timbre forense y timbre notarial, ya que fue creado por el Organismo Legislativo. Además, se establece que la contraprestación a la que se refiere la doctrina con respecto a las tasas es de índole público, es decir, una contraprestación consistente en un servicio público o una actividad de la administración que beneficie particularmente al sujeto pasivo, característica que no posee el timbre forense y timbre notarial, ya que su contraprestación no es parte de un servicio público.

c) El timbre forense y timbre notarial es una contribución especial: Además de que algunos abogados y notarios consideren al timbre forense y timbre notarial como un impuesto o una tasa, hay quienes consideran que dicho timbre es una contribución especial, ya que sostienen que el timbre forense y timbre notarial es una prestación obligatoria de los abogados y notarios que les proporciona beneficios como grupo social, es decir que tiene como fin específico el bienestar social de los abogados y notarios.

Además, al igual que las premisas anteriores, ésta se encuentra atacada por abogados y notarios que indican que no es una contribución especial puesto que, a pesar de tener un fin específico para el gremio, ese beneficio no se deriva de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado, razón por la cual la carga impositiva analizada no podría ser una contribución especial. Aunado a los anterior, para que pudiera ser una contribución especial, los fondos deberían ser administrados por el Estado quien realizaría obras públicas a favor de los abogados y notarios y queden en beneficio del Estado o actividades que tendieran a favorecer a los abogados y notarios, característica que no posee el timbre forense y timbre notarial, puesto que los fondos son administrados por el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, y que sin ser parte de obras públicas o actividades del Estado, se administran de tal forma que formen un fondo de seguridad social para los abogados y notarios.

d) El timbre forense y timbre notarial es un paratributo: Tomando en consideración lo expuesto anteriormente respecto a los paratributos, se considera que el timbre forense y timbre fiscal es un paratributo, ya que tiene como finalidad proveer de fondos a una entidad autónoma quien tiene la capacidad para exigir el pago de la carga impositiva, además que sus fondos no son considerados como parte del tesoro nacional, razón por la cual tampoco se encuentran incluidos dentro del presupuesto nacional, además de poseer la característica de exigibilidad. Aunado a lo anterior, se debe tomar en cuenta que es una figura tributaria que no puede ser tratada como ninguna de las figuras que establece la clasificación doctrinaria tradicional de los tributos: impuesto, tasa o contribución especial, razón por la cual



cumple con cada una de las características que fueron analizadas con respecto a los paratributos.

Contrario a lo anterior, existen algunos abogados y notarios que indican que a pesar de cumplir con todas las características de un paratributo, el timbre forense y timbre notarial no puede ser un paratributo puesto que la legislación guatemalteca no contempla dicha figura dentro del ordenamiento jurídico, razón por la cual el Estado no se encuentra facultado para la creación de una carga impositiva de dicha índole.

Tomando en cuenta las distintas posturas analizadas, con los respectivos argumentos que las refutan, se considera como más acertada aquella que indica que la naturaleza del timbre forense y timbre notarial consiste en la de un paratributo, puesto que permite denominar de formas variadas al ingreso y cumple con todas las características de los paratributos.

Además, en cuanto al argumento que refuta dicha premisa, se deben tomar en consideración dos aspectos: primero que la refutación no se encuentra encaminada a la falta de cumplimiento de alguna de las características de la carga tributaria, sino que se encuentra encaminada a la falta de potestad tributaria en ese sentido, razón por la cual se establece que el timbre forense y timbre notarial cumple con todas las características que poseen los paratributos, siendo esta su naturaleza jurídico tributaria; y, segundo se está analizando la naturaleza jurídico tributaria del timbre forense y timbre notarial, la cual recae en que será un paratributo, ya que en cuanto a la legalidad



de una carga paratributaria, el Estado debe fundamentarse en su potestad tributaria para la creación de una carga de ésta índole, de lo cual se hace necesario un análisis específico, el cual se realizará más adelante.

En cuanto a la clasificación de los paratributos, expuesta con anterioridad, podríamos encuadrar al timbre forense y timbre notarial como una contribución profesional ya que consiste en un aporte a la agrupación profesional para un fin específico, sin ser parte de la seguridad social estatal, ya que ésta correspondería a otra categoría.

### **3.5. Paratributos en la legislación guatemalteca**

En la legislación guatemalteca no se encuentran regulados los paratributos, puesto que la Constitución Política de la República de Guatemala atribuye al Congreso de la República la potestad tributaria para la creación únicamente de impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, al respecto, el Código Tributario en el artículo 10 establece la clasificación de los tributos, refiriéndose a los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones especiales por mejoras. Razón por la cual se debe tomar en cuenta que el Código Tributario regula de una forma más amplia los tipos de tributos al establecer las contribuciones especiales por mejoras, por lo que sin otorgar más facultades el Organismo Legislativo, ya que esto sería inconstitucional, regula otra forma para denominar a los tributos que el Congreso ya se encuentra facultado para crear.



Además, debe tomarse en consideración lo expuesto en el capítulo referente a la potestad tributaria, donde se estableció la potestad tributaria derivada, que no se encuentra expresamente en la Constitución, pero que de acuerdo a la hermenéutica jurídica que permite una interpretación global de la norma, se considera que existe esa potestad tributaria derivada a favor de las municipalidades, las cuales hacen uso de dicha facultad para la creación de tasas.

Por lo anteriormente expuesto, se establece que el Congreso tiene la potestad tributaria para la creación de tributos, pero se ha considerado que únicamente puede crear los tributos que regulan la misma Constitución y las leyes en materia tributaria, por lo que actualmente se considera que las municipalidades únicamente pueden crear tasas y que el Congreso únicamente puede crear impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones especiales por mejoras.

Sin embargo, analizando la legislación tributaria, se encuentra en el Artículo 1 del Código Tributario una norma que indica que además de las relaciones jurídico tributarios originadas por la creación de tributos, pueden existir y de hecho existen en el ordenamiento legal guatemalteco relaciones jurídico tributarias que provienen de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales, caso en el cual se encuentra el timbre forense y timbre notarial.





Lo anterior constituye una opción que permite al Estado, a través del Organismo Legislativo, la creación de normas de carácter tributario que sin ampliar mediante ley las atribuciones constitucionales, las desarrolla, y permite otorgar a los tributos nombres distintos a los de la clasificación doctrinaria, por lo que se debe considerar que la Constitución le confiere al Organismo Legislativo la facultad de crear tributos, indicando los nombres que pueden otorgarle a dichos tributos, sin que dichos nombres sean considerados como *numerus clausus*, es decir, como los únicos nombres que pueden utilizarse.

Partiendo de lo analizado, se considera que a pesar que la legislación guatemalteca no regula expresamente los paratributos, permite la creación de los mismos por medio de la potestad tributaria establecida constitucionalmente y en el Artículo 1 del Código Tributario. Las relaciones jurídico tributarias reguladas en el artículo mencionado dan origen a los paratributos. Dichas relaciones permiten que el timbre forense y timbre notarial pueda legislarse con una denominación acorde a su naturaleza jurídica tributaria, distinta a la del impuesto.

Tomando en cuenta que para Cabanellas cuota es: "Una obligación, contribución o derecho, en forma periódica, temporal o por una sola vez"<sup>74</sup> y que el diccionario jurídico Espasa define a la cuota como: "La cantidad a satisfacer como obligación de pago por quien está sujeto a un tributo"<sup>75</sup>, se considera que es más adecuada la denominación

---

<sup>74</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pág. 449.

<sup>75</sup> Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico Espasa**. Pág. 454



de Cuota del Timbre Forense y Timbre Notarial, por ser ésta acorde a la naturaleza jurídica de la carga impositiva analizada.

Debido a lo anterior, se considera que debería reformarse la Ley del Timbre Forense y Timbre Notarial, con el objeto legislar la creación de una cuota que promueva un plan de prestaciones sociales en beneficio de los abogados y notarios de Guatemala.

### **3.6. Requisitos de los colegiados**

El Artículo número 16 del Reglamento de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala regula los requisitos generales de los colegiados:

1. Ser abogado o notario colegiado activo. Este extremo lo acreditará con la constancia extendida por el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala.
2. Estar al día en sus cuotas ordinarias y extraordinarias, comprobándolo con la solvencia que le extenderá la Tesorería del Colegio.
3. Para los Colegiados que ejerzan liberalmente la profesión, cumplir con las obligaciones establecidas en el Código de Notariado y la Ley del Timbre Forense y Timbre Notarial, lo cual establecerán a través de constancia extendida por el Director del Archivo General de Protocolos, y las constancias de haber contribuido con una aportación mínima determinada de acuerdo con lo estipulado en el Artículo 21. En este caso el Colegiado presentará declaración jurada a la Junta Directiva, que indique las razones por las cuales se acogió al régimen de pago mínimo, la que



podrá ser aceptada o rechazada por la Junta. En todos los casos presentará constancia extendida por el Archivo General de Protocolos que acreditará el período de contribución al Fondo de Prestaciones.

En el caso de los Colegiados que no estén en ejercicio liberal de la profesión de Abogado o Notario, para gozar de prestaciones deben estar al día en el pago de sus contribuciones voluntarias, de acuerdo con lo estipulado en el Artículo 21.

El Artículo número 17 del Reglamento de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, regula los requisitos específicos:

- “1. Haber contribuido al fondo de prestaciones, sea por el ejercicio de la profesión liberal, o bien, mediante la contribución voluntaria, como mínimo doce meses anteriores a la fecha de acaecimiento de la causa, para los casos de: reintegro de gastos médicos; maternidad; incapacidad total o parcial pero permanente.
2. En cuanto a las prestaciones de pensión a beneficiarios, prestación post mortem y gastos funerarios, se otorgarán sin importar el tiempo que haya contribuido el Colegiado”.

El Artículo número 18 del Reglamento de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala señala que: “Habiéndose acreditado lo establecido en los dos artículos precedentes, en lo que corresponda, quien solicite el pago de las prestaciones sociales deberá cumplir con lo siguiente:



1. Solicitud escrita dirigida a la Junta Directiva, con los datos de identificación del solicitante, lugar para ser notificado y la petición en términos concretos.
2. Al requerir el reintegro de gastos médicos, deberá acompañar: recetas médicas, remisiones médicas a laboratorios, especialistas u hospitales; facturas a nombre del Colegiado por los gastos u honorarios pagados, certificación extendida por el médico tratante y certificación de nacimiento en el caso de gastos médicos por maternidad.
3. Al solicitar pensión por maternidad, constancia de preñez o certificación de nacimiento.
4. La incapacidad total o parcial permanente, deberá certificarse por médico especializado en la materia.
5. La incapacidad no permanente, deberá ser acreditada por el médico tratante, mediante certificación, la cual deberá renovarse cada treinta días.
6. A la solicitud de pensión por vejez deberá acompañarse, además de los otros requisitos que correspondan, certificación de nacimiento.
7. Quienes soliciten la pensión a beneficiarios, deberán acreditar el fallecimiento del Colegiado a través de la certificación de defunción y la calidad de beneficiario deberá acreditarse con los respectivos atestados del Registro Civil, las cédulas de vecindad para los mayores de edad o por los medios establecidos por las leyes ordinarias.”

### **3.7. Caso especial de colegiados guatemaltecos**

El Artículo número 21 del Reglamento de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala regula: “Los colegiados activos que no ejerzan la profesión en forma liberal, por cualquier causa, para gozar de las prestaciones establecidas en este Reglamento, deberán cumplir con los requisitos generales y específicos establecidos en los Artículos 16 y 17 del mismo, en lo que corresponda, así como, contribuir mensualmente con un 2.5% (dos y medio por ciento) de sus ingresos brutos mensuales, contribución que en dinero no podrá ser menor al 5% (cinco por ciento) de un monto equivalente a 60 UDP mensuales. El pago deberá efectuarlo dentro de los primeros cinco días de cada mes, en las cajas del Colegio. El Colegiado deberá acreditar fehacientemente, ante la Junta Directiva, el monto de sus ingresos mensuales. Todos los colegiados activos, para gozar de las prestaciones establecidas en este Reglamento, deberán aportar por año calendario un mínimo equivalente al 5% (cinco por ciento) aplicando sobre 60 UDP mensuales, dentro del mes de enero de cada año, como máximo, los Colegiados deberán ingresar en las cajas del Colegio la diferencia en menos que resulte entre lo efectivamente aportado durante el año anterior y el mínimo que resulte del cálculo aquí estipulado.”

### **3.8. Comité administrador del fondo de prestaciones**

El Artículo número 22 del Reglamento de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala regula: Los recursos del Fondo de Prestaciones serán



administrados por un Comité Administrador, el cual será nombrado por la Junta Directiva y estará integrado por tres miembros de la misma. Podrá contratar un Gerente, así como el personal de apoyo que sea necesario. Los Miembros del Comité durarán en el cargo el tiempo para el cual hayan sido electos en Junta Directiva, pudiendo ser removidos por ésta. Los cargos en el Comité Administrador del Fondo serán ad honorem.

El Reglamento de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, en el Artículo número 23 regula: Corresponde al Comité Administrador del Fondo: a) Controlar la recaudación de los ingresos, utilizando procedimientos eficaces, oportunos y permanentes; para tales efectos, el personal a que se refiere el antepenúltimo párrafo del Artículo 37 del Código de Notariado, estará bajo la dirección y control del Comité; b) Administrar el Fondo y constituir las reservas que garanticen el pago de las prestaciones sociales establecidas, así como su inversión, la cual deberá canalizarse en valores de primera clase, fácilmente redimibles, en quetzales, en entidades autorizadas reguladas por el Banco de Guatemala o por la Comisión de Valores; c) Presentar anualmente en el mes de noviembre, presupuesto de ingresos, egresos e inversiones a la Junta Directiva del Colegio, para que ésta lo analice, discuta y autorice, con o sin modificaciones, a más tardar en el mes de diciembre; la Junta Directiva lo someterá a aprobación de la Asamblea General; d) Recibir, analizar, investigar en su caso y resolver sobre las solicitudes formuladas por los sujetos de las prestaciones, en un plazo no mayor de treinta días, el cual principiará a correr a partir del momento que se cumpla con todos los requisitos que correspondan a la solicitud formulada; este



plazo podrá ampliarse en quince días más cuando sea necesario efectuar algún tipo de investigación o expertaje; e) Pagar mensualmente y en la fecha acordada, las pensiones que se determinen; f) Presentar a la Junta Directiva del Colegio, en el mes de enero de cada año, memoria de labores, adjuntando los cuadros estadísticos y gráficas que sean necesarias; g) Llevar contabilidad de todas las transacciones, en los libros que sean necesarios, en forma automatizada o manual y h) Cualquier otra atribución o atribuciones que determine la Junta Directiva.

La fiscalización de la administración del fondo, se encuentra regulada en el Artículo 24 del Reglamento de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala: La Junta Directiva del Colegio tendrá la responsabilidad que se fiscalice y audite la ejecución del presupuesto autorizado. La fiscalización podrá realizarse en cualquier tiempo; deberá efectuarse auditoría externa anual de los Estados Financieros y contabilidad relacionados con los fondos de las prestaciones sociales. Para el efecto podrá contratarse los servicios de Contralor Público y Auditor o firma de auditores, lo que sea más conveniente para el Colegio. Los informes de auditoría y fiscalización, deberán rendirse a la Junta Directiva del Colegio. Los gastos que iroguen la fiscalización y auditoría deberán considerarse en el presupuesto anual del Fondo.

Se establece un Comité Asesor de Inversiones integrado por tres colegiados activos, expresidentes de la Junta Directiva, quienes serán nombrados por ésta y por dos colegiados activos electos por la Asamblea General. Los integrantes del Comité Asesor de Inversiones estarán facultados para tener acceso a toda la información financiera y

para asesorarse con expertos en la materia y emitirán opinión o recomendaciones no vinculantes sobre las inversiones de acuerdo con la liquidez y solidez del sistema bancario. El Comité Asesor durará en sus funciones un plazo de dos años.

### **3.9. Análisis de la importancia del plan de prestaciones y del timbre notarial y forense**

El Colegio de Abogados y Notarios, necesita fondos para cumplir con el plan de prestaciones, adecuándolo al costo de la vida que cada día es más alto, y la venta del timbre notarial es uno de sus principales ingresos.

Las prestaciones sociales son el conjunto de beneficios que recibe una persona sea por decisión de la ley o por acuerdo entre las partes en un contrato de trabajo o en un pacto colectivo de trabajo.

El autor Irving Horowitz señala que: “Por prestaciones sociales se entiende a los servicios de salud, educación, vivienda, servicios hospitalarios, servicios funerarios y todos aquellos que sirven para lograr mejorar la calidad de vida de las personas y a los grupos sociales.”<sup>76</sup>

Irving Horowitz antes citado indica que: “Las prestaciones sociales se derivan de los derechos sociales, los cuales han sido una constante lucha por parte de los grupos marginados y desposeídos, quienes consideran que el Estado debe velar porque la

---

<sup>76</sup> Horowitz, Irving. **Los derechos sociales en la historia de la humanidad.** Pág. 17.





población tenga acceso a una buena educación, servicios de salud gratuitos y eficientes, vivienda digna, derecho a un empleo, a los servicios de drenajes, a servicios de alumbrado público y agua potable, en fin todos aquellos que tienen como objetivo mejorar las condiciones de vida de los agremiados profesionales.”<sup>77</sup>

El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala -CANG- señala que el Plan de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, actualmente enfrenta un déficit actuarial elevado, motivo por el cual la junta directiva de dicha entidad convoca a sus integrantes para solucionar la problemática.

El plan de prestaciones en mención, se sostiene con la venta de timbres notariales, con las cuotas que los contribuyentes voluntarios y con los intereses de las inversiones a plazo fijo en los bancos del sistema.

Entre las prestaciones que incluye el plan, es fundamental mencionar las siguientes: Reintegro de gastos médicos en caso de enfermedades, accidente o maternidad, pensión por incapacidad temporal, total o permanente, por vejez, post mortem, gastos funerarios y seguro de vida.

La principal causa de la problemática en el Plan de Prestaciones consiste en los escasos ingresos que se obtienen de la venta de timbres notariales, la cual no es suficiente para cubrir con todas las obligaciones futuras. También es causa de déficit el aumento desmedido de las prestaciones, sin incremento alguno en la venta

---

<sup>77</sup> Ibid. Pág. 18.

correspondiente de los timbres. El volumen de las pensiones vitalicias, y el aumento de los colegiados activos, aumenta el volumen de las prestaciones futuras.

La venta anual de timbres por colegiado es cada año menor, lo cual es un riesgo debido a que con el aumento de colegiados también aumenta el número de las obligaciones futuras.

El número de los colegiados aumenta año con año, y la tendencia es continuar creciendo a causa del número de colegiados próximos al derecho con el cual cuentan de jubilarse.

La función que cumple el timbre notarial en el plan de prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios, es fundamental tanto para el notario como también para el Colegio, debido a que constituye la fuente de ingresos de importancia para el sostenimiento del mismo.

Irving Horowitz señala que: “La idea de la seguridad social y su proyección en la sociedad, supera la limitación de la previsión social que contempla a los trabajadores asalariados mientras que la primera tiene la prestación de extender sus beneficios a todos los hombres en estado de necesidad.”<sup>78</sup>

El derecho a la seguridad social constituye uno de los aspectos más dramáticos de la lucha por la libertad y dignificación, así como también por la garantía a todos los

---

<sup>78</sup> Ibid. Pág. 22.



hombres en condiciones que les permitan elevarse sobre la vida meramente material en el país.

Sandoval Rodríguez señala que: “La seguridad social tiene como meta la justicia social, cuya esencia consiste en la garantía de la salud, la vida, la libertad y la dignidad del hombre. La seguridad social debe merecer especial consideración en los planes nacionales de desenvolvimiento, por su condición de instrumento económico social fundamental y debe extenderse a toda la población necesitada en el menor espacio de tiempo posible.”<sup>79</sup>

Es fundamental la promoción de la previsión social para que el plan de prestaciones se tome en cuenta como una opción privada, que tiene que ser autofinanciable para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones. Por consiguiente, el valor del timbre constituye parte de los fondos con los cuales tiene que contar el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala -CANG-, para el cumplimiento del plan de prestaciones, adecuándolos al costo de la vida que cada día es más elevado, siendo la venta del timbre notarial de importancia al ser el mayor el ingreso con el cual cuenta el Colegio para el cumplimiento del Plan de Prestaciones.

---

<sup>79</sup> Sandoval Rodríguez, Isaac. **Las crisis políticas y los derechos sociales**. Pág. 69.



## CONCLUSIONES

1. Una de las características fundamentales de los impuestos es la falta de una contraprestación directa, la cual se encuentra ausente dentro de la normativa que crea y regula el timbre forense y timbre notarial, puesto que dicho gravamen posee una contraprestación.
2. Los llamados paratributos, constituyen cargas tributarias en las que el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, provee de fondos a entidades autónomas o descentralizadas para la consecución de un fin específico, sin que estos ingresos sean parte del presupuesto general de la nación, por constituirse como fondos privativos de la entidad a favor de quien se crean.
3. El Estado a través del organismo correspondiente, tiene la capacidad de modificar la denominación del timbre forense y timbre notarial, de tal forma que la misma sea acorde a su naturaleza jurídica.



## **RECOMENDACIONES**

1. Es necesaria la discusión y unificación de criterios por parte del Organismo Legislativo y la Superintendencia de Administración Tributaria, para enumerar o clasificar las figuras tributarias; así mismo el aporte de la doctrina a la legislación es evidente, pues son las bases doctrinarias precisamente el fundamento para la creación legislativa de leyes en materia tributaria.
2. Se recomienda que el Organismo Legislativo tome en consideración la clasificación doctrinaria de los tributos que incluye la figura de las contribuciones; ya que en la clasificación legal no aparecen incluidas de manera expresa, sin embargo las contribuciones aparecen reguladas en la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que es necesario homologar dichas figuras tributarias en concordancia con todo el ordenamiento jurídico actual.
3. Es necesario que el Estado a través del Organismo Legislativo en el uso de sus facultades, regule correctamente el actual impuesto del timbre forense y timbre notarial, en concordancia a su naturaleza jurídica.







## BIBLIOGRAFÍA

AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. de derecho financiero, 1963.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. 17<sup>a</sup>. ed., México D.F., México: Ed. Themis, 2003.

BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. 2<sup>a</sup>. ed., Barcelona, España: Ed. Ariel, 1976.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 28<sup>a</sup>. ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 2003.

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. **Introducción al estudio del derecho fiscal**. 5<sup>a</sup>. ed., México D.F. México: Ed. Porrúa, 2011.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala, Guatemala: Ed. Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000.

Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 94. Expediente 1016-2008**. Sentencia 13-10-2009. Guatemala, Guatemala, 2009.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho fiscal**. México D.F., México: Ed. McGraw-Hill, 1998.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas: Los impuestos**. 33<sup>a</sup>. ed. México D.F. México: Ed. Porrúa, 2001.

FUNDACIÓN Tomás Moro. **Diccionario jurídico espasa**. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A. 1999.

GARCIA VIZCAINO, Catalina. **Derecho tributario**. 2<sup>a</sup>. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1999.

GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1996.



MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano.** 10ª. ed. México D.F., México, Ed. Porrúa, 1991.

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas.** Santiago, Chile: Ed. Editorial Jurídica, 1964.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios.** 3ª. ed., Guatemala, Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2009.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** 33ª. ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 2006.

PACCI CÁRDENAS, Alberto Carlos. **Introducción al derecho tributario.** Lima, Perú: Ed. Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2008.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. Eusebio González. **Curso de derecho tributario.** Madrid, España: Ed. EDERSA, 1978.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. **Derecho de la hacienda pública y derecho tributario.** Bogotá, Colombia: Ed. Temis, 2006.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho fiscal: Aspectos jurídicos y contables.** 6ª. ed., México D.F., México: Ed. Textos Universitarios, S.A., 1977.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero.** México D.F., México: Ed. Porrúa, 1976.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** México D.F., México: Ed. Oxford, 1986.

RODRÍGUEZ VÁSQUEZ, Jorge Alejandro. **Los tributos en general y sus diferencias.** Guatemala, Guatemala: Ed. Mayté, 1972.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho.** 2ª. ed., Madrid, España, Editorial Instituto de Estudios políticos, 1975.

SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A. **Curso elemental de derecho tributario.** México D.F., México: Ed. ISEF, 2005.

SANDOVAL RODRÍGUEZ, Isaac. **Las crisis políticas y los derechos sociales.** México D.F., México: Ed. Siglo XXI, 1998.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas: Derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres Nex Print, S.R.L., 1997.



SANDOVAL RODRÍGUEZ, Isaac. **Las crisis políticas y los derechos sociales.** México D.F., México: Ed. Siglo XXI, 1998.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas: Derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres Nex Print, S.R.L., 1997.

ZAVALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario.** Santiago, Chile: Ed. Jurídica Conosur, 1998.

### **Legislación:**

**Constitución Política de la República de Guatemala.** Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1986.

**Código Tributario.** Decreto 6-91 y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala, Guatemala, 1991.

**Ley de Timbre Forense y Timbre Notarial.** Decreto 82-96, Congreso de la República de Guatemala, Guatemala, 1996.

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Decreto 1-98, Congreso de la República de Guatemala, 1998.

**Reglamento de la Ley del Timbre Forense y Timbre Notarial.** Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, Guatemala, 1997.

**Reglamento de Prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala.** Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, Guatemala, 1997.