

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



**DETERMINAR LA VIOLACIÓN EXISTENTE ENTRE LA APLICACIÓN DE UNA  
EXACCIÓN PARAFISCAL CONFORME LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA  
GUATEMALTECA**

**AIMÉE LUCÍA PÉREZ RÍOS**

**GUATEMALA, MARZO DE 2021**

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

**DETERMINAR LA VIOLACIÓN EXISTENTE ENTRE LA APLICACIÓN DE UNA  
EXACCIÓN PARAFISCAL CONFORME LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA  
GUATEMALTECA**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por:

**AIMÉE LUCÍA PÉREZ RÍOS**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, marzo de 2021

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

DECANO:	Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL I:	VOCAL I, en sustitución del Decano
VOCAL II:	Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V:	Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIA:	Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic.	Jorge Eduardo Ajú Icó
Vocal:	Licda.	Ana Patricia Motta Álvarez
Secretaria:	Licda.	Ninfa Lidia Cruz Oliva

**Segunda Fase:**

Presidente:	Licda.	Dilia Augustina Estrada García
Vocal:	Lic.	Danilo Renato Roldán Aguilar
Secretario:	Lic.	Cesar Augusto Sazo Martínez

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



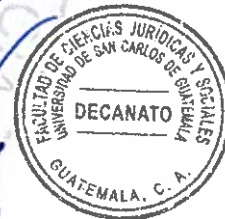
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, veinte de noviembre de dos mil veinte.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante AIMÉE LUCÍA PÉREZ RÍOS, titulado DETERMINAR LA VIOLACIÓN EXISTENTE ENTRE LA APLICACIÓN DE UNA EXACCIÓN PARAFISCAL CONFORME LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

AJLR/JP.





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

Decanato de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, veintiséis de octubre de dos mil veinte.

Se tiene a la vista la resolución de fecha seis de marzo de dos mil veinte, emitida dentro del trabajo de tesis "DETERMINAR LA VIOLACIÓN EXISTENTE ENTRE LA APLICACIÓN DE UNA EXACCIÓN PARAFISCAL CONFORME LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA.", de la estudiante Aimée Lucía Pérez Ríos, carné número 201215218.

Dado que la resolución relacionada carece de la totalidad de las firmas correspondientes y por lo tanto no puede surtir efectos, emítase la resolución que procede según la reglamentación universitaria aplicable.

Artículos 82 y 83 de la Constitución Política de la República, 22 y 24 literales a), d), g) y j) del Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala (nacional y autónoma), y 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

  
**Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez**  
**Vocal I en sustitución del Decano**



cc. Archivo





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



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 06 de marzo de 2020.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante AIMÉE LUCÍA PÉREZ RÍOS, titulado DETERMINAR LA VIOLACIÓN EXISTENTE ENTRE LA APLICACIÓN DE UNA EXACCIÓN PARAFISCAL CONFORME LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

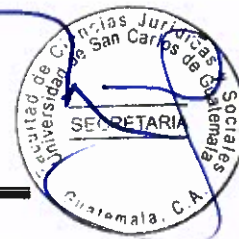
RFOM/JP.



# Carol Angélica Quirós Ortiz

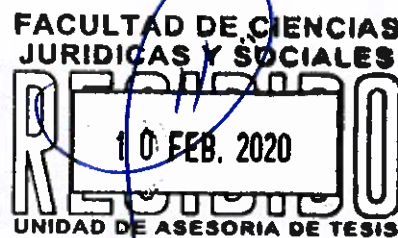
Abogada & Notaria

MSc. Derecho Tributario; M.A. Administración Bancaria; M.A. Negocios Financieros y Banca-  
Dra. Derecho Tributario y Mercantil



Guatemala, 05 de febrero de 2020

Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Licenciado Roberto Fredy Orellana Martínez  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Licenciado Orellana:

Atentamente me dirijo a usted con el objeto de informarle que de conformidad con el nombramiento de fecha 19 de septiembre de 2017, en mi calidad de asesor de tesis de la bachiller AIMÉE LUCÍA PÉREZ RÍOS, he procedido a asesorar a la estudiante en el desarrollo de su tesis titulada: "DETERMINAR LA VIOLACIÓN EXISTENTE ENTRE LA APLICACIÓN DE UNA EXACCIÓN PARAFISCAL CONFORME LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA", y con el objeto de extender el dictamen favorable respectivo detallo lo siguiente:

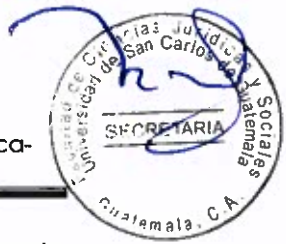
- A. El contenido científico y técnico de la tesis se connota con la debida utilización de las doctrinas y teorías de actualidad con respecto al tema, para lo cual se efectúa un análisis del derecho tributario, derecho de los contribuyentes, y su fundamento doctrinario e histórico, para culminar en un estudio crítico de la normativa a nivel nacional e internacional.
- B. La metodología y técnicas de investigación utilizadas encuadran con las enumeradas en su plan de investigación, se puede deducir que la tesis presenta una estructura analítica y deductiva, ya que aborda el tema, desde su conceptualización, al igual que los principios que lo inspiran, como punto de partida, para luego proceder a la descomposición de sus elementos.
- C. Para lograr lo antes expuesto, se hace uso de la deducción y los conocimientos derivados de la misma son aplicados sintéticamente a el ordenamiento jurídico guatemalteco.
- D. La redacción es concisa y adecuada con los requerimientos académicos de la Unidad de Tesis y al nivel académico que corresponde.
- E. La investigación mencionada se constituye en un aporte científico y doctrinario importante y de aplicación a la realidad del Estado guatemalteco, pues se hace un análisis de la regulación del tema en Guatemala, y, se proponen soluciones concretas para superar la problemática desarrollada.
- F. Finalmente la estudiante afirma que ha comprobado la hipótesis mediante el método analítico el cual se basa en la descomposición de temas y análisis individual de cada uno de ellos, así como el inductivo deductivo, como resultado se puede comprobar que existen vulneraciones a determinadas garantías constitucionales por determinadas exacciones parafiscales.

En virtud del estudio de la investigación realizada por la estudiante sustentante de la tesis, manifiesto que contiene aportes científicos y técnicos.

# Carol Angélica Quirós Ortiz

Abogada & Notaria

MSc. Derecho Tributario; M.A. Administración Bancaria; M.A. Negocios Financieros y Banca-  
Dra. Derecho Tributario y Mercantil



De conformidad con lo antes expuesto y por encontrarse el trabajo de tesis asesorado científica y técnicamente desarrollado en su contenido, y en virtud de que la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, la conclusión discursiva y bibliografía, son congruentes con los requisitos del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, APRUEBO el presente trabajo de investigación y emito el DICTAMEN FAVORABLE, para que el trabajo presentado pueda ser utilizado como base para el examen público correspondiente y declaro expresamente que no soy pariente en los grados de ley de la sustentante AIMÉE LUCÍA PÉREZ RÍOS.

**Dra. Carol Angélica Quirós Ortiz**  
**Abogada & Notaria - Col. 9417**

*Carol Angélica Quirós Ortiz*  
Abogada y Notaria





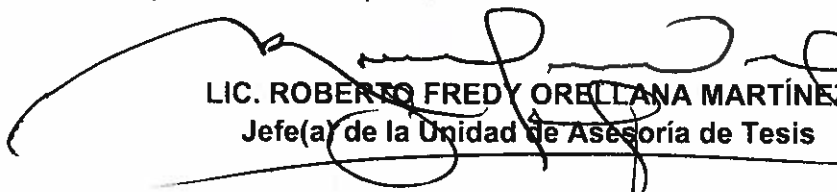
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 19 de septiembre de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, CAROL ANGÉLICA QUIRÓS ORTIZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
AIMÉE LUCIA PÉREZ RÍOS, con carné 201215218,  
 intitulado DETERMINAR LA VIOLACIÓN EXISTENTE ENTRE LA APLICACIÓN DE UNA EXACCIÓN PARAFISCAL  
CONFORME LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA GUATEMALTECA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar 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, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

  
**LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 17 / 10 / 17 f)

Asesor(a) Carol Angélica Quirós Ortiz  
 (Firma y Sello) Abogada y Notaria





## **DEDICATORIA**

### **A DIOS**

Con fe y devoción porque en cada paso que he dado para culminar mis estudios universitarios siempre ha estado a mi lado. Le estoy eternamente agradecida.

### **A MIS PADRES**

Adony Osbaldo Pérez Ramírez y Cleily Cándida Ríos Martínez.

Si la vida me profetizara que renacería teniendo los mismos padres yo estaría totalmente de acuerdo, porque ustedes son los mejores padres del universo. Este triunfo es en su honor pues mi vida y formación inició con sus brillantes enseñanzas, repletas de amor y herramientas de superación. Los amo.

### **A MI ESPOSO**

Angel Omar Rousselin Aguilar.

Porque el mejor tipo de amor es aquel que despierta el alma y nos hace aspirar a más, nos enciende el corazón y nos trae paz. Eso es lo que tú has representado al darme tu apoyo incondicional para culminar esta carrera y por eso este triunfo también es tuyo. Te amo.

### **A MIS HERMANOS**

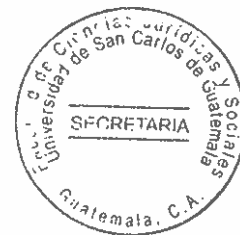
Oswaldo Pérez Ríos y Max Fernando Pérez Ríos.

Como un testimonio de gratitud ilimitada porque son mi ejemplo a seguir, porque siempre han deseado lo mejor para mí y por brindarme su apoyo total. Los amo.

### **A MI CUÑADA**

Claudia María Abril Valencia.

Por la ayuda desinteresada, cariño y los maravillosos recuerdos.



**A MIS SOBRINOS**

Max Fernando y Sophia Fernanda.  
Por las alegrías y cariño auténtico. Los amo.

**A MI ABUELA**

Tulia Martínez por su cariño, sabiduría y motivación incondicional.

**A MIS PADRINOS**

Jaime Ríos Martínez y Sandra Ríos Martínez por su orientación y cariño absoluto.

**A MI FAMILIA**

Con afecto y respeto.

**A MIS AMIGOS**

Con aprecio y amistad sincera.

**A LA FACULTAD DE  
CIENCIAS JURÍDICAS Y  
SOCIALES**

Por la educación valiosa y esencial adquirida.

**A LA UNIVERSIDAD DE  
SAN CARLOS DE  
GUATEMALA**

Bendita casa de estudios y mi *alma mater* por brindarme educación profesional superior.



## **PRESENTACIÓN**

Esta tesis corresponde a una investigación de tipo cualitativo perteneciente a la rama cognoscitiva del derecho, específicamente el derecho tributario y tiene como objeto de estudio, determinar la violación en la aplicación de exacciones parafiscales y establecer si se debe regular la prohibición dentro del ordenamiento jurídico-fiscal guatemalteco de dichas exacciones parafiscales, que afectan directamente la economía de los sujetos pasivos de la obligación tributaria causando cobros injustos; asimismo, citar si algunos tributos, actualmente vigentes, encuadran dentro del marco conceptual de contribución parafiscal.

El sujeto de estudio será la exacción parafiscal, dentro de la República de Guatemala, durante el período de mayo 2012 a mayo 2017, que es una contribución obligatoria para cierto sector de la sociedad, cuya finalidad es la reversión de tales recursos en ese mismo sector. En efecto, las características de la cuota parafiscal son la obligatoriedad, singularidad y destinación sectorial. Obligatoriedad, porque el sujeto gravado no puede eximirse del deber de pagar la contribución. Singularidad, porque recae sobre un específico grupo de la sociedad. Y destinación sectorial, porque la contribución mencionada se revierte en el sector del cual se ha extraído.

Por lo tanto, este estudio tiene como aporte académico la determinación de la violación jurídico-tributaria anteriormente mencionada y además establecer la urgencia de creación de una ley que prohíba las exacciones parafiscales, que se encuentran fuera del ordenamiento jurídico y provocan violación a los principios del derecho tributario.

## HIPÓTESIS



Se debe regular la prohibición en la aplicación dentro del ordenamiento jurídico-fiscal guatemalteco de las exacciones parafiscales que generan violación a los principios del derecho tributario y afectan directamente la economía de los sujetos pasivos de la obligación tributaria causando cobros injustos.

Dichas exacciones se convierten en una especie o clase de tributos, aunque no están clasificadas dentro de las figuras tradicionales de los tributos; son cobros creados y solicitados por ciertos órganos estatales que nada tienen que ver con la administración tributaria y el monto recaudado es beneficio directo para tales órganos; y además, no está clara la técnica legislativa y la obligatoriedad en el pago de las exacciones parafiscales, puesto que no son creadas de conformidad con los principios y el procedimiento constitucional tributario.



## **COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS**

Existe confirmación de la hipótesis planteada dentro de esta tesis, la misma determina que existe la necesidad regular la prohibición dentro del ordenamiento jurídico-fiscal guatemalteco respecto de las exacciones parafiscales que generan violación a los principios del derecho tributario y afectan directamente la economía de los sujetos pasivos de la obligación tributaria causando cobros injustos debido a que: la ley guatemalteca carece de legislación específica que determine su existencia, procedimiento de creación o afinidad con los principios establecidos en la constitución.

Los métodos y técnicas empleadas para la comprobación de la hipótesis fueron: el método analítico-sintético, en la consulta de bibliografía para el respaldo de los análisis realizados; la síntesis, para documentar el marco teórico de manera breve, clara y concisa; y, el método científico en sus tres fases (indagadora, demostrativa y expositiva).



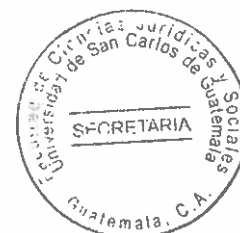
## ÍNDICE

**Pág.**

Introducción.....i

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1 Antecedentes.....	1
1.2 Naturaleza jurídica de los tributos.....	2
1.3 Características de los tributos.....	3
1.4 Clasificación jurídica y doctrinaria de los tributos.....	4
1.4.1. Clasificación jurídica de los tributos.....	4
1.4.2. Clasificación doctrinaria de los tributos.....	7
1.5 Definición de derecho tributario.....	10
1.6 Principios constitucionales de la tributación en Guatemala.....	12
1.6.1. Principio de legalidad.....	12
1.6.2. Principio de equidad y justicia tributaria.....	13
1.6.3. Principio de reserva de ley.....	13
1.6.4. Principio de capacidad de pago.....	14
1.6.5. Principio de igualdad.....	14
1.6.6. Principio de no confiscación.....	15
1.6.7. Principio de no retroactividad.....	15
1.6.8. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	16
1.7 Tributos vigentes en la legislación guatemalteca.....	17
1.7.1. Impuestos directos.....	17
1.7.2. Impuestos indirectos.....	19
1.8 Administración de los tributos en Guatemala.....	21



**Pág.**

## **CAPÍTULO II**

<b>2. Exacciones parafiscales.....</b>	<b>25</b>
2.1 Antecedentes.....	25
2.2 Definición de exacciones parafiscales.....	27
2.3 Características.....	28
2.4 Clasificación.....	31
2.5 Legislación vigente.....	32
2.6 Diferencias entre tributo y exacción parafiscal.....	38

## **CAPÍTULO III**

<b>3. Derecho comparado.....</b>	<b>41</b>
3.1 Derecho comparado mexicano.....	41
3.2 Derecho comparado peruano.....	44
3.3 Derecho comparado ecuatoriano.....	45
3.4 Derecho comparado venezolano.....	49
3.5 Derecho comparado colombiano.....	52

## **CAPÍTULO IV**

<b>4. Violación existente por la aplicación de una exacción parafiscal conforme la legislación tributaria guatemalteca.....</b>	<b>59</b>
4.1 Inexistencia de la regulación de exacciones parafiscales.....	59
4.2 Determinación de la vulneración de los principios del derecho tributario en la imposición de exacciones parafiscales.....	60
4.2.1. Principio de legalidad.....	61
4.2.2. Principio de equidad y justicia tributaria.....	61





4.2.3. Principio de reserva de ley.....	62
4.2.4. Principio de capacidad de pago.....	62
4.2.5. Principio de igualdad.....	62
4.2.6. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	63
4.3 Determinación de cobros que encuadran como exacciones parafiscales.....	64
4.3.1. Impuesto al café.....	64
4.4 Regulación de la prohibición dentro del ordenamiento jurídico-fiscal guatemalteco respecto de las exacciones parafiscales.....	69
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>73</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>75</b>



## **INTRODUCCIÓN**

En cualquier país el ordenamiento jurídico cobra suma relevancia, debido a que se encuentran reguladas diversas normas, entre estas están: del libre comercio, de la propiedad privada y también, de la tributación; en este último caso porque cada sujeto pasivo debe enterar al fisco algún tributo o impuesto como consecuencia de los negocios y actividades económicas que realiza.

Es por lo anterior que cada Estado regula en normas jurídicas cada uno de los tributos que afectan a la economía y actividades comerciales del país. Esta figura jurídica de los tributos es una obligación que el mismo Estado impone a los contribuyentes.

Es así como dentro de la república de Guatemala los tributos se encuentran regulados en las leyes vigentes; sin embargo, es necesario determinar ciertos cobros catalogados como tributos en el país, que deben ser prohibidos; estos se traducen en cobros injustos que generan violación a los principios del derecho tributario y afectan directamente a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, dichos cobros son las exacciones parafiscales.

Por lo que la exacción parafiscal es una contribución obligatoria para cierto sector de la sociedad. En efecto, las características de la cuota parafiscal son la obligatoriedad, singularidad y destinación sectorial. Obligatoriedad, porque el sujeto gravado no puede eximirse del deber de pagar la contribución. Singularidad, porque recae sobre un específico grupo de la sociedad. Y destinación sectorial, porque la contribución mencionada se revierte en el sector del cual se ha extraído.

Por lo que las contribuciones parafiscales se puede afirmar que son una violación al Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, esto se justifica debido a que no se les puede asignar dentro de la clasificación tradicional de los tributos, ni como impuesto, ni como tasa, ni como contribuciones especiales.

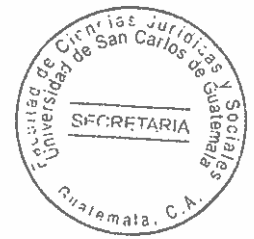


Para este informe se plantearon los siguientes objetivos: como general, **determinar** desde un punto de vista jurídico-social y económico la violación existente entre la aplicación de una exacción parafiscal que afecta a los sujetos pasivos de la obligación tributaria conforme la legislación fiscal vigente en Guatemala; y, como específico: estimar si es necesario dentro de la normativa jurídica guatemalteca una prohibición respecto de las exacciones parafiscales.

Cabe resaltar que los métodos empleados fueron: el método analítico-sintético, en la consulta de bibliografía; la síntesis, para documentar el marco teórico; y, el método científico en sus tres fases (indagadora, demostrativa y expositiva); las técnicas empleadas fueron: la documental y la fichas bibliográficas, con las cuales se recolectó información suficiente y de actualidad.

Esta tesis se encuentra dividida en cuatro capítulos; en el primero, se describen las generalidades del derecho tributario que incluye aspectos globales que es necesario conocer para el inicio de la investigación, tales como: los antecedentes del derecho tributario, características y naturaleza jurídica de los tributos, clases de tributos, entre otros; en el segundo, la relación con el tema de las exacciones parafiscales, que desglosa la teoría respecto de sus antecedentes y el significado de dicha figura jurídica; en el tercero, que trata acerca del derecho comparado, hace referencia al vínculo de las exacciones parafiscales y como se conciben en otros países; finalmente, en el cuarto, el análisis de la violación existente por la aplicación de una exacción parafiscal conforme la legislación tributaria guatemalteca.

Derivado de lo anterior, el tema de investigación aporta un análisis jurídico-social y económico que tiene como finalidad determinar la violación a los principios tributarios de las exacciones parafiscales y la debida regulación de su prohibición. Se espera que sea de utilidad esta tesis para futuras generaciones y para que se toman las sugerencias indicadas.



## **CAPÍTULO I**

### **1. Derecho tributario**

Para el correcto desempeño de las funciones estatales es necesario que se lleve a cabo el ingreso de recursos suficientes para cubrir las necesidades de todos los habitantes, es ahí donde radica la importancia de los tributos. A continuación se desarrolla el tema del derecho tributario, su origen, clasificación, importancia y demás contenido relevante para la comprensión de los tributos y su relevancia en el mundo jurídico.

#### **1.1. Antecedentes**

El origen del derecho tributario se remonta a la época de la baja Edad Media, cuando las constantes guerras hacían disminuir las finanzas del rey y existió la necesidad de solicitar de los principales o nobles su colaboración para el sostenimiento del reino y los ejércitos. La necesidad de dinero del reino creció tan exponencialmente que los reyes se vieron obligados a dirigir la demanda de dinero hacia todos los súbditos, sin importancia de clase social, tanto para los súbditos del reino como para los vencidos en guerra.

En ese momento se crearon impuestos que debían ser pagados en forma obligatoria. Con el apareamiento de las Cortes, los Comunes y los Estados Generales ya existió cierta aprobación de las monarquías a los impuestos y se desarrollaron por casi cuatro



Siglos hasta que en el Siglo XVII desaparecieron bajo el absolutismo europeo durante el reinado de Guillermo III en Inglaterra y más tarde en el Siglo XVIII, desaparecieron por todo el continente europeo debido a la Revolución Francesa.

Es decir, que los tributos se originaron producto de la necesidad imperante de los reinos por conseguir riquezas con el fin de obtener el mantenimiento de los ejércitos. Ya en la época contemporánea se han instaurado sistemas tributarios de diversa naturaleza y clase con la intención de implantar políticas económicas y de recaudación tributaria de tipo liberal, denominadas neoliberalistas, para la reducción de la intervención del Estado en la recaudación de impuestos.

## **1.2. Naturaleza jurídica de los tributos**

La naturaleza jurídica de los tributos se refiere a encuadrarlos dentro de la rama del derecho privado o la del derecho público. El derecho privado se diferencia del derecho público en que el primero se rige por normas en donde prevalecen los intereses en conflicto y las normas establecidas por las partes en el contrato, se supone igualdad de las partes y se tienden a favorecer los intereses de los individuos; el segundo se refiere a normas de cumplimiento obligatorio, heterónomas, donde sí existe desigualdad entre la persona y el Estado porque se buscan satisfacer los intereses estatales por encima de los particulares.

El Código Tributario en el Artículo 1 "Carácter y campo de aplicación", establece claramente que las normas tributarias aplicables en Guatemala son propias del derecho



público y son las que gobiernan las relaciones jurídicas que originan los tributos, exceptuando de estas las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplican de forma supletoria así como a las relaciones que provengan de obligaciones de entidades descentralizadas y autónomas.

Tal y como denotan los antecedentes históricos de los tributos, la propia relación jurídico tributaria forma parte del derecho público, sin importar que el origen de los actos sean propios del derecho privado. La relación jurídico tributaria es una institución autónoma y tiene origen en la relación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes como consecuencia del ejercicio del poder estatal.

### **1.3. Características de los tributos**

El tributo es la carga establecida por el Estado que se caracteriza por:

- Es una cuota privada, generalmente grava la renta privada que puede afectar el capital. La cuota de esta riqueza la fija la ley tributaria.
- Es coercitiva, porque el Estado exige el cumplimiento, en el uso del poder tributario.
- No hay contraprestación, es decir que el Estado no da como contraprestación ningún servicio personal o individual al contribuyente.
- Destinadas a financiar los egresos del Estado, para la satisfacción de las necesidades públicas y los servicios que la población necesita: educación, salud, seguridad, infraestructura, entre otros.



## **1.4. Clasificación jurídica y doctrinaria de los tributos**

La legislación guatemalteca clasifica los tributos de la siguiente forma:

### **1.4.1. Clasificación jurídica de los tributos**

- a) **Clasificación constitucional.** El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece claramente las clases de tributos que en Guatemala deben existir, de la siguiente forma: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”. Es decir, que en Guatemala constitucionalmente se clasifican los tributos como: impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.
- b) **Clasificación conforme el Código Tributario.** De acuerdo con la legislación ordinaria, específicamente el Artículo 10 del Código Tributario, los tributos se dividen en: impuesto, arbitrio, contribución especial y contribución por mejoras. El Artículo 11 del Código Tributario define al impuesto de la siguiente forma: “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. Entendido el impuesto como una obligación fiscal por parte del contribuyente para con el Estado y que este último pueda solventar las gastos que se generan en cada período fiscal.



El Artículo 12 del Código Tributario estipula al arbitrio: "Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades". Concretamente le corresponde decretarlo al organismo legislativo y el monto de su recaudación será a favor exclusivamente de las municipalidades.

Por último, el Artículo 13 del Código Tributario indica que debe entenderse por contribución especial y contribución por mejoras: "Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado".

Por lo tanto, es claro que la clasificación que la norma suprema de la república establece, es casi igual que la clasificación determinada por el cuerpo ordinario de legislación tributaria, con excepción de la ampliación que indica el Código Tributario de la contribución especial por mejoras y que se diferencia con la contribución especial en que esta última se entiende como el pago para llevar a cabo una obra o servicio de interés general para la población y la contribución especial por mejoras otorga plusvalía como beneficio específico.





c) Sentencias de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala. De conformidad con la jurisprudencia dictada por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en sentencia dictada dentro del expediente 3530-2013, la tasa se clasifica como un tributo y se define de la siguiente forma: "La tasa, según la ya reiterada jurisprudencia de esta Corte, es una relación bilateral en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público...".

Además, dentro del mismo expediente, la Corte de Constitucionalidad ha determinado claramente las características de las tasas: "...esta Corte ha considerado que la tasa es una creación que compete a las corporaciones municipales y que consiste en la prestación en dinero por la contraprestación de una actividad de interés público o un servicio público. Es una relación de cambio, en la que se dan los elementos de pago voluntario de una prestación en dinero, fijada de antemano y una contraprestación de un servicio público. Por lo que el hecho generador es una actividad estatal o municipal determinada, relacionada concretamente con el ciudadano."

Por lo tanto, las tasas son consideradas en Guatemala como parte de los tributos, estas específicamente se caracterizan por ser pagadas voluntariamente a cambio de gozar un servicio; estos servicios los presta el Estado o las municipalidades; y además, el costo de la tasa debe ser proporcional al del servicio adquirido. Estas tasas quedan constitucionalmente autorizadas tal y como está establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 260. Privilegios y



garantías de los bienes municipales: “Los bienes, rentas arbitrios y tasas son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad de Estado.”. Por lo que dichos aportes al Estado, las tasas, corresponden exclusivamente al municipio, siempre y cuando cumplan con los requisitos de entrada en vigencia y autorización conforme la ley.

#### **1.4.2. Clasificación doctrinaria de los tributos**

La clasificación de acuerdo con diversos autores de los tributos se divide así:

- a) Impuestos.
- b) Tasas.
- c) Contribuciones especiales.

##### **a) Impuestos**

Barrientos de Estrada, Marilys, citada por Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz, los define como: “La prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas, de acuerdo con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna determinada con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado”<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Derecho tributario y legislación fiscal. Pág. 138.



Ferry, citado por Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz, expone que: “Impuesto es una carga establecida por la autoridad que representa el Estado, como consecuencia a la sociedad, y surgida por el contribuyente que puede ser el ciudadano nacional o extranjero”<sup>2</sup>.

Por un lado, se entiende al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo, de conformidad con la teoría del sacrificio. Y por otro lado, de conformidad con la teoría del deber, el fundamento de los impuestos se encuentra en el Artículo 135 literal e) de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece la obligación de todos los ciudadanos a contribuir en los gastos públicos, por motivos de nacionalidad o economía.

b) Tasas

“Es el ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo que beneficia a la sociedad en general”<sup>3</sup>.

García Oviedo, citado por Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz define esta figura jurídica así: “Tasa es una exacción pagadera por el particular que se usa y beneficia especialmente de un servicio o de una cosa pública”<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> **Ibíd.**

<sup>3</sup> **Ibíd.** Pág. 144.

<sup>4</sup> **Ibíd.**



Los ejemplos más usuales de una tasa son: tasas de correos, certificaciones, ocupación de la vía pública, energía eléctrica, peaje, entre otras.

Lo que diferencia a la tasa de las contribuciones especiales es que el origen de la tasa generalmente es voluntario, solo quien desea recibirá la ventaja de la prestación correspondiente.

Es decir que lo que caracteriza a las tasas es que el servicio debe prestarse a petición o por pedido del usuario (voluntariedad); los servicios los prestará el Estado o sus entidades descentralizadas, autónomas o la municipalidad; el cobro se fundamenta en una ley aprobada por el Congreso de la República; en el caso de la Municipalidades, el establecimiento y cobro de las tasas y contribuciones especiales las fija y las establece la Corporación Municipal, esto conforme los Artículos 72 del Código Municipal y los Artículos 239 y 255 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

c) Contribuciones especiales

Jorge Aguilar, citado por Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz, define las contribuciones especiales así: "...son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población, con el objeto de atender en forma parcial el costo de una obra o servicio de interés general y que se traducen en un beneficio manifiesto a quien se presta"<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> *Ibíd.* Pág. 147.



Es decir, que las contribuciones especiales conforme la legislación tributaria guatemalteca son: la contribución especial por mejoras y la contribución especial, la última se entiende como el pago para llevar a cabo una obra o servicio de interés general para la población y la contribución especial por mejoras otorga plusvalía como beneficio específico.

### **1.5. Definición de derecho tributario**

Los diferentes juicios relativos a la definición del derecho tributario determinan que este es el reconocimiento de una obligación que se impone al particular en favor del Estado. Es todo un proceso histórico y constitucional por el que la imposición de pagar cierta cantidad al Estado se transforma en una contribución obligatoria de los particulares para poder cubrir los gastos y/o erogaciones públicas.

Se establece como el conjunto de normas legales que pretenderán la obtención de los medios necesarios para financiar las operaciones del Estado y cumplir así con el pago de gastos públicos.

Giannini. citado por Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz, define el derecho tributario de la siguiente forma: "...lo componen las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos"<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> *Ibíd.* Pág. 59.



Guiliani Fonrouge, citado por Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz, lo define como: "...rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que susciten entre esto últimos"<sup>7</sup>.

Sergio Francisco de la Garza, citado por Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz, establece: "Por derecho tributario, entendemos el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación"<sup>8</sup>.

Suele compararse al derecho tributario con el derecho financiero y además, en algunos criterios se les considera sinónimos; sin embargo, son conceptos totalmente diferentes.

Primero que nada se ha llegado a la conclusión que del derecho administrativo se derivó el derecho financiero y que de este se originó el derecho tributario, de esta manera el derecho financiero se concibe como: "...el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado; o como el conjunto de normas que disciplinan

---

<sup>7</sup> **Ibíd.**

<sup>8</sup> **Ibíd.**



las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público”<sup>9</sup>.

Los autores distinguen el derecho financiero con el derecho tributario en que el primero tiene un carácter más de naturaleza económica y el segundo se ajusta específicamente a los tributos. Es decir, que el derecho financiero se encarga del estudio del aspecto económico de los tributos, la creación, monto y administración de los mismos así como del patrimonio estatal; y el derecho tributario estudia el aspecto jurídico de los tributos, solo se relaciona con la recaudación de los mismos.

## **1.6. Principios constitucionales de la tributación en Guatemala**

Las constituciones como leyes supremas son la fuente de mayor jerarquía del derecho. En el caso de Guatemala la Constitución Política de la República es la que define los principios generales fundamentales del derecho tributario.

### **1.6.1. Principio de legalidad**

El derecho tributario nace de la ley fundamental y el principio primordial originado de este cuerpo legal se traduce como el principio de legalidad, que se refiere a que todo tributo deberá tener como fundamento una ley que lo establezca, lo anterior regulado dentro del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio se resume en la frase latina: *Nullum Tributum Sine Lege*, que quiere decir: no

---

<sup>9</sup> *Ibíd.* Pág. 63.



hay pago de tributo sin ley. Entendido más ampliamente como que cualquier tributo primero debe ser creado y estructurado en una ley formal (emitida por un órgano legislativo).

Por lo tanto y de conformidad con la ley suprema el único ente capaz de emitir y autorizar las leyes tributarias es el Organismo Legislativo o Congreso de la República de Guatemala.

### **1.6.2. Principio de equidad y justicia tributaria**

El Artículo 239 constitucional también establece los principios de equidad y justicia tributaria, al fijar que “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria”.

Por lo tanto, se deberán crear tributos atendiendo a esos dos valores que inspiran el derecho, entendida la equidad y justicia como igualdad para cada contribuyente que esté afecto a determinando tributo y que deba enterar al fisco cierta cantidad de dinero de conformidad con la base imponible que le grave.

### **1.6.3. Principio de reserva de ley**

El principio de reserva de ley queda igualmente estipulado en el Artículo 239 constitucional al preceptuar 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”.

Entendida como nula de pleno derecho será entonces, cualquier norma ordinaria, reglamentaria o cualquier otra disposición que contradiga lo establecido en la norma suprema del país, es decir, que contradiga a la Constitución Política de la República de Guatemala.

#### **1.6.4. Principio de capacidad de pago**

El Artículo 243 constitucional determina el principio de capacidad de pago, el mismo estipula en su parte conducente que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”. Lo que quiere decir que cualquier tributo autorizado en Guatemala debe ser considerado como apropiado para la aptitud de pago de cada ciudadano.

#### **1.6.5. Principio de igualdad**

Este principio se refiere a igualdad de condiciones de las personas para pagar los tributos; es decir que una persona que tenga cierta capacidad para el pago de un tributo



debe ser tratada igual y debe pagar la misma cantidad de tributo que la otra persona que se encuentra en igualdad de condiciones económicas.

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 4, Libertad e igualdad, de la Constitución Política de la República de Guatemala que estipula en su parte conducente: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”. Por lo tanto, nadie puede ser obligado a pagar tributo que no esté establecido expresamente en la ley y que grave por igual alguna actividad económica determinada.

#### **1.6.6. Principio de no confiscación**

Está claramente establecido en el Artículo 243 constitucional en su parte conducente que: “...Se prohíben los tributos confiscatorios...”; esto quiere decir que el órgano legislativo debe establecer tributos pero no es posible querer confiscar bienes del contribuyente, por esta razón nuestra constitución también garantiza el derecho a la propiedad privada.

#### **1.6.7. Principio de no retroactividad**

Queda estipulado constitucionalmente que la ley no tendrá efecto retroactivo, es decir que no puede aplicarse hacia el pasado únicamente en materia penal: Artículo 15. Irretroactividad de la ley. “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.



Por lo tanto, la ley tributaria no tendrá efecto retroactivo, no es posible retrotraerse al pasado para aplicar la ley a los hechos que estuvieron establecidos en ley anterior.

Sin embargo, en materia tributaria este principio también queda evidenciado dentro del Código Tributario, el Artículo 66 establece: "Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes". Así es que, solo tendrá efecto retroactivo la ley tributaria que sea más beneficiosa para el contribuyente en cuanto a sanciones más leves, estableciendo así el principio in dubio pro contribuyente.

#### **1.6.8. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación**

Está establecido constitucionalmente, en el Artículo 243, el principio de prohibición de doble o múltiple tributación así: "Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco".

Queda claro en este artículo los elementos que deben considerarse para establecer si existe doble o múltiple tributación.



Diversos autores que tratan la materia, cuando definen la doble tributación, consideran que no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces por el mismo título. Para el análisis de esta figura, cabe distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son: unidad o diversidad de sujetos activos; unidad de causa o hecho imponible; y, unidad o diversidad de sujetos pasivos

El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo.

### **1.7. Tributos vigentes en la legislación guatemalteca**

De conformidad con una clasificación doctrinaria de los impuestos, los mismos se clasifican como impuestos directos (que gravan directamente el patrimonio, ingresos y rentas de los contribuyentes) e impuestos indirectos (se trasladan en pago conforme cada eslabón de una cadena productiva hasta el consumidor final). La Superintendencia de Administración Tributaria toma en cuenta esta clasificación y establece como los principales impuestos de los siguientes:

#### **1.7.1. Impuestos directos**

Que gravan de manera directa el patrimonio, ingresos o rentas de la contribuyentes; entre estos están:



- a. **“Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos: La** circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que debe pagar los propietarios de los mismos. Estos fondos en buena parte tienen como destino, las municipalidades del país. Esta normado por el Decreto 70-94. El período de pago se realiza del uno de enero al 31 de julio de cada año.
  
- b. **Impuesto Sobre la Renta: Es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias** que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Esta normado por el Decreto 10-2012. Se genera cada vez que se producen rentas gravadas. Se determinan según su procedencia: a. Actividades lucrativas, b. Rentas del trabajo y c. Rentas de capital.
  
- c. **Impuesto Único Sobre Inmuebles: Conocido como IUSI, es la contribución que los** guatemaltecos dueños de bienes, inmuebles, rústicos o rurales y urbanos proporcionan al Estado, la mayor parte de lo recaudado es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas. Está normado por el Decreto 15-98. El pago se realiza trimestral o anualmente.
  
- d. **Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones: El pago lo realizan los** beneficiarios de herencias, legados y donaciones. Esta normado por el Decreto 431.



- e. **Impuesto de Solidaridad:** El pago de este impuesto, lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Régimen Sobre Utilidades del ISR, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Esta normado por el Decreto 73-2008. El pago se realiza trimestralmente.”<sup>10</sup>

Por lo que en resumidas cuentas, gravan los impuestos directos, lo que una persona tiene o ingresa. El Impuesto Sobre la Renta es uno de los ejemplos más importantes y claros de este tipo.

### **1.7.2. Impuestos indirectos**

Este tipo de impuestos son denominados indirectos, porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva (de importador a productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente). Entre estos están:

- a. **“Impuesto al Valor Agregado:** Es el impuesto que más dinero genera para el Estado, lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio. Esta normado por el Decreto 27-92. La tarifa del IVA es del 12% del valor de cada producto o servicio y está siempre incluida en los precios de todo lo que compramos. Los

---

<sup>10</sup> <https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/> (Consultado: 15 de julio de 2019).

contribuyentes inscritos en el Régimen General están obligados a reportar mensualmente el IVA pagado en sus compras y el IVA cobrado en sus ventas.

- b. **Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo:** Surge en el momento del despacho de petróleo crudo y combustibles. Lo recaudado es asignado a las municipalidades, para el servicio de transporte, mejorar y construir y mantener la infraestructura vial, tanto urbana como rural. Esta normado por el Decreto 38-92

Las tasas del impuesto son las siguientes: gasolina superior Q.4.70; gasolina regular Q4.60; gasolina de aviación Q4.70; diesel y gas oil Q1.30; kerosina Q0.50; kerosina para motores de reacción Q0.50; nafta Q0.50.

- c. **Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas:** Las bebidas que pagan este impuesto son las cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas como vinos, vinos espumosos, vinos, vermouth y sidras, bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas, el resto de bebidas fermentadas. Esta normado por el Decreto 21-2004. La base del impuesto lo constituye el precio de venta al consumidor final, sugerido por el fabricante o el importador.

- d. **Impuesto al Tabaco y sus productos:** Rige todo lo relacionado con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos, además de fijar un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina,



nacionales e importados, así como a los puros y mixturas. El monto del impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector salud. Esta normado por el Decreto 61-77. Lo deben pagar los fabricantes y los importadores.

e. **Impuesto a la Distribución de Cemento:** La distribución de cemento en el territorio nacional, lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto, se genera al momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o bien al internarse al país. Esta normado por el Decreto 79-2000.

La tarifa de este impuesto es de Q1.50 por cada bolsa de 42.5 kilogramos de peso o bien su equivalente, cuando se venda a granel o en bolsas de diferente peso.”<sup>11</sup>

Entonces, los impuestos indirectos gravan la manifestación indirecta de la riqueza de las personas. Es por esto que gravan el consumo y las transmisiones de bienes o derechos.

### **1.8. Administración de los tributos en Guatemala**

“El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con el propósito de modernizar la

---

<sup>11</sup> **Ibíd.**





administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.<sup>12</sup> (sic).

---

<sup>12</sup> <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/> (Consultado: 15 de julio de 2019).



Así es como la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria tipifica que es objeto de la SAT ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer, entre otras funciones de conformidad con dicha ley, Artículo 3 literal a: "...Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, 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 administran y recaudan las Municipalidades...".

La SAT es entonces, el único ente encargado de la recaudación tributaria en Guatemala, para el cumplimiento del presupuesto de la nación y así lograr solventar los gastos en que incurra el Estado de Guatemala.





## CAPÍTULO II

### 2. Exacciones parafiscales

Existen en el mundo cierto tipo de ingreso al presupuesto de la nación que no es catalogado como un simple tributo y que requiere de una clasificación y creación especial, dicho ingreso se cataloga como exacción parafiscal y es una figura jurídica completamente distinta a los impuestos, tasas, arbitrios o contribuciones o cualquier otro tipo de tributo.

#### 2.1. Antecedentes

“Las contribuciones parafiscales reciben las más variadas nominaciones del derecho positivo, tales como tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, derechos, cargas entre otras, para García (1999), la palabra parafiscalidad tuvo su origen en un documento oficial francés del año 1946, el Inventario de la situación financiera consignado por el ministro Schuman, por tal motivo se llamó Inventario de Schuman.

Por otra parte, son creadas por el Estado, no figuran en el presupuesto estatal, por cuya razón se deriva la expresión parafiscalidad, dando idea, al margen de la actividad estatal al tratarse de tributos establecidos a favor de entes públicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma. En este sentido, las contribuciones parafiscales, han sufrido cuestionamientos a lo largo del tiempo principalmente por doctrinas europeas.



En primer lugar, las doctrinas francesas e italianas, sostienen que los recursos parafiscales se caracterizan porque la administración recaudadora de los mismos se efectúa por medio de reparticiones públicas diferentes del fisco... se presenta como un elemento característico de los recursos parafiscales, la circunstancia donde los mismos se atribuyen a un fin establecido, sustrayéndolo de la masa general de los recursos del presupuesto del Estado. Dentro de este marco, Villegas (2005), señala que las Contribuciones Parafiscales como exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, está constituida por los aportes patronales y del trabajador.

Seguidamente el cumplimiento de los fundamentos legales o tradiciones jurídicas establecidas en cada época determinaba el objetivo del espíritu de la ley, donde la parafiscalidad era concebida como práctica ajena a los tributos percibidos por el Estado.”<sup>13</sup>

Es a partir del fin de la Primera Guerra Mundial que en diferentes países se han desarrollado organismos públicos descentralizados que gozan del derecho de recibir pagos obligatorios instituidos por el Estado, de forma parecida a lo que sucede con los tributos. Empero lo anterior, el hecho de que el acreedor de estos pagos no sea el propio Estado, hace que estos ingresos no puedan ser clasificados dentro de las categorías tradicionales de los tributos, es decir: impuestos, derechos y contribuciones

---

<sup>13</sup> <http://www.revistaespacios.com/a17v38n43/a17v38n43p14.pdf> (Consultado: 15 de julio de 2019). Pág. 1.

especiales. Así es como la doctrina moderna, engloba dichas cuotas como **tasas parafiscales, parafiscalidades o exacciones parafiscales.**

## **2.2. Definición de exacciones parafiscales**

El ordenamiento jurídico fiscal guatemalteco no hace referencia respecto del significado de una exacción parafiscal, sin embargo la doctrina engloba estos cobros como parte del derecho tributario. En este sentido, el autor Rodríguez Lobato, Raúl engloba las exacciones parafiscales como un concepto dentro del cual se agrupan las contribuciones que recibirán diferentes denominaciones, como por ejemplo: tasas, contribuciones, aportes, cuotas, retribuciones, derechos, cargas, entre otras; que se instauran con fines de interés colectivo pero que tendrán como característica especial el hecho de encontrarse excluidas o fuera del presupuesto general del Estado, pues el destino de estos cobros será ingresar al patrimonio directo de instituciones con personalidad jurídica propia, distintas del Estado, con el fin de auxiliar ciertas necesidades y fines particulares.

En consecuencia, las exacciones parafiscales de acuerdo con el referido autor serían: “las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, en favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de las personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliadas a esos organismos y que éstos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos”<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal.** Pág. 93

La parafiscalidad se concibe entonces como: “una técnica, en régimen estatal de intervencionismo económico y social, tendente a poner en marcha, y hacerlos viables, una serie de recursos de afectación (destinación especial), fuera del presupuesto, exigidos con autoridad, por cuenta de órganos de la economía dirigida, de organización profesional o de previsión social y que se destinan a defender y estimular los intereses de tales entidades. Los recaudos pueden verificarse directamente por las entidades beneficiadas o por las administraciones fiscales”<sup>15</sup>

Es decir, que estas exacciones parafiscales serán un tipo de cobros injustos, no apegados a la forma de aprobación legislativa de los tributos, pero que ciertos organismos estatales pretenden crear con esa calidad tributaria, en el sentido de hacerse de fondos para el beneficio de la propia institución o ente que los recauda y que no es la administración tributaria.

### **2.3. Características**

De acuerdo con la concepción de De la Garza, citado por Rodríguez Lobato, Raúl; las exacciones parafiscales deberían reunir ciertas características para ser consideradas de tal manera, entre estas están:

- “Ser prestaciones obligatorias, que no estén basadas en la voluntad del obligado ni que surjan de un acuerdo de voluntades.

---

<sup>15</sup> <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/exacciones-parafiscales/exacciones-parafiscales.htm>.  
(Consultado: 30 de junio de 2019).



- Que no se traten de las figuras tradicionales de los tributos reconocidos de manera general por los países (impuestos, derechos, contribuciones especiales).
- Que estos cobros se establezcan a favor de organismos públicos descentralizados, de sociedades de participación estatal, de organizaciones gremiales, profesionales o sindicales (no a favor de la administración activa del Estado).
- En algunos países, que no estén previstos en el presupuesto del Estado.”<sup>16</sup>.

Además con el criterio venezolano: "La parafiscalidad puede convertirse en la expresión más clara de la quiebra del sistema tributario, ante el cada vez más prolífico y descoordinado conjunto de "exacciones parafiscales", que puede, sin lugar a dudas, (i) entorpecer la planificación del Estado sobre la economía, (ii) aumentar la presión fiscal de manera paulatina e imperceptiblemente, en detrimento de la capacidad económica y (iii) poner en permanente tensión los objetivos de armonización y coordinación de las distintas potestades tributarias de los diferentes niveles de gobierno o entes político territoriales.”<sup>17</sup>

Lo que se traduce en un descontrol tributario con respecto a la creación de los impuestos y una ambigüedad con relación a qué ente debe crear y aprobar tributos, tergiversando los principios constitucionales de la aprobación y recaudación de impuestos.

---

<sup>16</sup> Rodríguez. *Op. Cit.* Pág. 92.

<sup>17</sup><http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/VIII%20JORNADAS%20VDT%20TRIBUTACION%20MUNICIPAL%20Y%20EXACCIONES%20PARAFISCALES.pdf>. (Consultado: 06 de junio de 2019).





Es así como el derecho venezolano alude que: "En efecto, la parafiscalidad presenta como rasgo negativo la ausencia o precariedad en la técnica tributaria -que es también y principalmente técnica legislativa- empleada para definir y configurar los aspectos materiales y adjetivos, imprescindibles para la completa tipificación del tributo y para rodear de certeza a las previsible y múltiples situaciones jurídicas de poder-deber que regulan las normas tributarias y que están preordenadas al efectivo cumplimiento de las prestaciones tributarias y a preservar los derechos y garantías del contribuyente y demás sujetos pasivos. En la casi totalidad de los textos legales que contienen "exacciones parafiscales" se nota la ausencia o precariedad de definición concreta y exhaustiva de estos elementos fundamentales y sus leyes de creación, por lo general, ni siquiera remiten a la aplicación supletoria del COT."<sup>18</sup> (sic.) (El COT hace referencia al Código Orgánico Tributario de Venezuela).

Ahora el criterio extranjero respecto de las exacciones parafiscales, es darle lugar dentro de la legislación tributaria, clasificándolas como un tipo de contribuciones dirigidas a cierto sector económico o de seguro social; pero concretamente en el caso de Guatemala, la técnica legislativa, la Constitución Política de la República de Guatemala y el propio Código Tributario no contempla a las exacciones parafiscales como parte de los tributos vigentes.

"Las "exacciones parafiscales" son tributos, de allí que no puedan someterse a un grado de reserva de ley atenuada. No se trata de mera legalidad, sino de una legalidad consustanciada, unida a la garantía de los derechos del contribuyente, que empiezan a

---

<sup>18</sup>Ibíd. Pág. 302.

desdibujarse desde el momento en que el legislador (i) deslegaliza el tributo al delegar su definición en instrumentos de rango inferior a la ley, (ii) descodifica la tributación al sancionar leyes paralelas y con pretendido sustrato orgánico y sistematizador de las materias reguladas por el COT (i.e.-.Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola) o (iii) crea "exacciones parafiscales" que son verdaderos tributos solapados que pretenden sustraerse de la aplicación del COT, porque independientemente de la denominación que reciban y del destino final de tales ingresos, no dejan de ser prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público."<sup>19</sup> (sic.).

Por lo tanto, las exacciones parafiscales o la parafiscalidad se caracterizan precisamente por la no voluntariedad con relación al sujeto pasivo de la obligación tributaria; no están clasificadas dentro de las figuras tradicionales de los tributos; son cobros creados y solicitados por ciertos órganos estatales que nada tienen que ver con la administración tributaria y el monto recaudado es beneficio directo para tales órganos; y además, no está clara la técnica legislativa y la obligatoriedad en el pago de las exacciones parafiscales, puesto que no son creadas de conformidad con los principios y el procedimiento constitucional tributario.

#### **2.4. Clasificación**

De conformidad con la concepción de Giuliani Fourouge, citado por Rodríguez Lobato, Raúl; las exacciones parafiscales se dividen en tres grupos de la siguiente forma:

---

<sup>19</sup>Ibíd. Pág. 304

- **Contribuciones de carácter social:** entendidas como las contribuciones de seguridad o previsión social, aquellas contribuciones patronales y de dependientes en los casos de profesiones liberales.
- **Contribuciones de ordenación económica:** aquellas que se encuentran relacionadas con la regulación de la actividad económica, de gran desarrollo en los últimos tiempos por la intervención del Estado en materia económica y que engloban la producción y consumo de ciertas entidades estimulándolas o no. Entre estas estarían las contribuciones de fomento y las de regulación económica.
- **Contribuciones profesionales o sindicales:** se encuentran dentro de esta categoría las cuotas que deben ingresarse a las agrupaciones de profesionales liberales o trabajadores a los sindicatos u otros grupos de asociaciones obreras y/o patronales.<sup>20</sup>.

Cabe resaltar que dicha clasificación es doctrinaria y aplicable en todo caso a países extranjeros que sí tienen contemplado dentro de su legislación el establecimiento y aprobación de exacciones parafiscales de tipo social, económico o profesional.

## **2.5. Legislación vigente**

En cuanto a la legislación guatemalteca existente, los tributos vigentes son los ya establecidos dentro del capítulo I de la presente investigación. Por cada uno de los tributos que la ley contempla están claros los principios constitucionales que los mismos

---

<sup>20</sup> Rodríguez. *Op. Cit.* Pág. 93.



deben cumplir en el procedimiento de su creación para poder nacer a la vida jurídica y ser reconocidos como exacciones justas para los contribuyentes.

En el caso concreto de las exacciones parafiscales, la ley guatemalteca carece de legislación específica que determine su existencia, procedimiento de creación o afinidad con los principios establecidos en la constitución. Por lo que no es posible clasificar a dichas exacciones dentro de los tipos de tributos ya existentes y vigentes en la legislación.

La única referencia respecto de cobros injustos es la determinada dentro de la jurisprudencia dictada por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, donde resuelve inconstitucionalidades en las creaciones de ciertas tasas en municipios del país, que se catalogaron como exacciones injustas debido principalmente a que se encontraban fuera de lo que constitucional y legalmente se instaura como tributo.

Por ejemplo, la sentencia dictada por la Corte dentro del expediente 4451-2013, que contiene la definición de tasa y la diferencia entre esta y arbitrio: "Referente al tema, esta Corte ha considerado que la tasa es una creación que compete a las corporaciones municipales y que consiste en la prestación en dinero por la contraprestación de una actividad de interés público o un servicio público. Es una relación de cambio, y en la que se dan los elementos de pago voluntario de una prestación en dinero, fijada de antemano y una contraprestación de un servicio público. Por lo que, es precisamente este elemento -el servicio público municipal o el beneficio, relacionado concretamente con el contribuyente- el que constituye el hecho generador o



imponible de la tasa, lo que la distingue del arbitrio que contiene una actividad general no relacionada específicamente con el ciudadano.”

Lo que determina claramente que una de las características claves de las tasas es la voluntariedad y contraprestación de un servicio público, lo cual descarta a las exacciones parafiscales como un tipo de tasa.

La sentencia dictada por la Corte, contenida dentro del expediente 1285-2014 hace referencia a las tasas de la siguiente manera: “Las tasas no son típicos tributos porque:

i) los tributos sólo pueden ser establecidos por ley emanada del Congreso de la República, otorgándoles a las Municipalidades promover ante el Organismo Legislativo la iniciativa de ley respectiva para la creación de arbitrios, que sí son tributos, pero siempre por el Congreso;

ii) reconocimiento de la relación directa e incuestionable que existe entre tasa y servicios públicos municipales, motivo por el que el Artículo 72 del Código Municipal concede al ente edil la facultad de determinar tasas por este concepto, las cuales deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura del servicio, -limitándose tal facultad- a los costos de prestación de servicios públicos municipales y que en cualquier caso las tasas nunca deben ser desproporcionadas respecto del servicio que se presta ni fijadas arbitrariamente por la municipalidad de que se trate; y,



**iii) evitar una yuxtaposición de poderes tributarios, por lo que para fortalecer la autonomía municipal el legislador permitió que fueran los municipios los competentes para la fijación de tasas por servicios municipales, tomando como base los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de dichos servicios, así como poder adaptar o modificar el importe de aquellas recurriendo a un procedimiento sencillo, expedito, interno, conforme lo requieran las variantes económicas de los costos y las necesidades del municipio, sin acudir a un órgano estatal externo y político como el Congreso.**

Por lo que, la norma impugnada, en fraude de ley, crea una tasa que en realidad es una exacción que realmente es un arbitrio, al cobrar por supuestas licencias municipales de construcción que carecen de parámetros para su fijación, con lo cual se viola el principio de legalidad establecido en los Artículos 171, literales a) y c), y 239 ambos de la Constitución Política de la República. Solicitó que se declare con lugar la inconstitucionalidad de ley de carácter general, parcial planteada.”

Es decir, que existen ciertas municipalidades que pretenden darle a exacciones injustas o exacciones parafiscales el carácter de una tasa que al final de cuentas no cumple con las características propias de las mismas y que se despega de los principios constitucionales y procedimientos establecidos para su creación pretendiendo dar vida jurídica a una especie de tributo sin intervención del ente que debería crearlo (el órgano legislativo).



Asimismo, la sentencia contenida dentro del expediente 1285-2014 relata: “En ese contexto, al referirse a la transgresión al principio de legalidad, el accionante manifestó que las exacciones contenidas en los numerales impugnados transcritos con anterioridad no son tasas, sino arbitrios, pues no se establece un servicio público (contraprestación) concreto ni directo a favor del particular que lo paga, siendo el Congreso de la República de Guatemala el único facultado para crear tributos, agregando el hecho de que los cobros contenidos en las normas impugnadas son contradictorios e imprecisos. Sobre esos aspectos, esta Corte estima que el principio de legalidad en la tributación no sólo implica que el nacimiento de la obligación tributaria debe producirse con base a la existencia de una ley formal que la establezca, sino además, que la ley debe determinar claramente las bases de recaudación, dentro de las cuales, en el caso particular, se destaca el hecho generador, la base imponible y la cuota. Junto con el principio de legalidad, surge y se afirma el principio de seguridad jurídica, en lo que se refiere a la precisión del ordenamiento aplicable en su caso y momento determinados; asimismo, la normativa impositiva debe contener disposiciones explícitas e inequívocas sobre todos los elementos esenciales que están relacionados con la obligación tributaria.”

Por lo que además de someter el criterio de creación de un tributo a la existencia de una ley, es preciso, para evitar la existencia de exacciones injustas, establecer claramente cada una de las características del tributo como lo son: la base de recaudación, hecho generador, la cuota, la base imponible y un vez más la creación por parte del órgano legislativo, lo cual conlleva una connotación material y ya no solo formal del principio de legalidad.

Continúa la sentencia contenida dentro del expediente 1285-2014: “De lo anteriormente expuesto se desprende que no obstante que es facultad de la municipalidad fijar tasas por servicios administrativos, la captación de estos recursos deben ajustarse a los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria, lo cual no se observa en los preceptos objeto de examen, toda vez que estos crean exacciones desproporcionadas, elemento que las tornan inconstitucionales, en virtud que colisionan con los artículos 239 y 255 de la Constitución Política de la República de Guatemala.”.

Si se desean crear impuestos, es necesario recalcar que además de todos los requisitos legales y procedimentales establecidos, el impuesto creado debe cumplir con los principios constitucionales para que su vida jurídica no se transforme en un cobro injusto o desmedido para el contribuyente.

En la sentencia dictada dentro del expediente 5577-2017 se hace referencia al ente capaz de crear tributos: “...si la pretensión es que el particular realice pagos por actividades que constituyen servicios públicos municipales, la exacción debería realizarse por medio de la creación de tributos específicos para la municipalidad (arbitrios) mediante el ente facultado para ello, el Congreso de la República de Guatemala”.

En otros expedientes de la Corte se reitera el hecho de la creación de un arbitrio por el único ente capaz de aprobar tributos de esta naturaleza en Guatemala, como lo es el órgano legislativo y no así las municipalidades.





La sentencia dictada dentro del expediente 5577-2017 expone: “Se advierte que las tasas que pretende imponer la municipalidad referida no son consecuencia de un requerimiento -voluntario- del administrado, sino una imposición de la propia autoridad local que obliga al particular a formular la solicitud y realizar como primer paso el pago -único- correspondiente para la instalación de postes de servicio y cable de fibra óptica, ya que de otro modo, no puede ejecutar su actividad económica. Adicionalmente, en las disposiciones objetada, contenidas en los numerales 9 y 10 antes citados, se regula la obligación de pago de la “*tasas*” en forma mensual por cada poste instalado, así como por cada metro lineal de cable, de donde se advierte que la exacción se impone no sólo por extender la autorización aludida, sino también porque esta se mantenga vigente, aspectos que denotan la inexistencia de una contraprestación vinculada concretamente con el contribuyente.”

Es decir, que cualquier justificación con el objeto de crear un impuesto inconstitucional y fuera de la ley por una municipalidad, es improcedente para el cobro de ciertas cuotas a los contribuyentes y es imposible que nazca a la vida jurídica.

## **2.6. Diferencias entre tributo y exacción parafiscal**

De conformidad con ciertos criterios de la doctrina y la legislación vigente en Guatemala las exacciones parafiscales se diferencian específicamente de los tributos en múltiples aspectos.



"Por otra parte, la doctrina extranjera ha definido las "exacciones parafiscales" como aquellas detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, ni se han creado por ley (o al ser creados por ley, se delega la fijación de sus elementos esenciales en instrumentos sub-legales), ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata, en suma, de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final (Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, Tejerizo López, 1996: 122).

Nótese que de lo dicho hasta ahora, por lo menos de nuestro ordenamiento no podemos derivar la existencia de un régimen jurídico singular para las "exacciones parafiscales" y la única diferencia notable entre tributo y exacciones o contribuciones parafiscales sería la finalidad o el destino final de lo recaudado, que en el segundo caso, es el sostenimiento del gasto público específico del órgano o ente de asignación o la provisión de fondos separados para la realización de actividades administrativas de promoción, prestación, regulación o fiscalización. A falta de definición legal, veamos lo que ha señalado la jurisprudencia al respecto."<sup>21</sup>.

Por lo tanto, lo que esencialmente diferencia a una exacción parafiscal de un tributo sería que en tanto que la primera es emitida por un ente diferente al órgano legislativo, no conlleva la voluntariedad y contraprestación de un servicio público, es recaudada por

---

<sup>21</sup>Tributación municipal y exacciones parafiscales. Op. Cit. Pág. 276



un ente distinto a la administración tributaria y lo recaudado únicamente tiene finalidades en pro del ente que lo recauda; el tributo sí posee características específicas en la ley, procedimientos estipulados de creación, recaudación exclusiva por la administración tributaria y lo recaudado es en pro del Estado para la cobertura de los gastos presupuestados.



## **CAPÍTULO III**

### **3. Derecho comparado**

Para lograr una mejor perspectiva de lo que es una exacción parafiscal y como se diferencia de los tributos tradicionales es necesario hacer una comparación con la legislación de otros países como se detalla a continuación.

#### **3.1. Derecho comparado mexicano**

En el caso de México, las exacciones parafiscales se definen y caracterizan por ser pagos de carácter obligatorio establecidos por procedimientos parecidos a los tributos, que no encuadran en las tradicionales o clásicas divisiones de los tributos, estipulados por organismos no estatales. Estas exacciones serán una actividad financiera que no forma parte de la actividad presupuestaria estatal ni tampoco es una actividad privada. Por lo que la parafiscalidad será la actividad financiera que desarrollarán ciertos órganos diferentes al Estado, de forma paralela a la actividad fiscal y financiera del mismo y de acuerdo con leyes de carácter público.

Por lo que existen tres características esenciales de la parafiscalidad: primero, que la recaudación de las exacciones parafiscales no formará parte del presupuesto general del Estado; segundo, que las mismas exacciones estén destinadas al servicio público que las originó; tercero, que la recaudación sea hecha por órgano distinto que la administración tributaria.



La finalidad de este tipo de exacciones está dirigida a beneficiar intereses económicos, sociales, morales o espirituales comunes de cierto grupo en la sociedad.

“En el derecho mexicano es indiferente el que esos ingresos estén previstos en el presupuesto o no. Es cierto que originariamente las parafiscalidades se presentan como fenómenos financieros extrapresupuestarios, y que la doctrina señala esta circunstancia como propia de la parafiscalidad, pero en México a partir de 1965 quedaron incorporados al presupuesto, en el ramo de organismos públicos descentralizados, los ingresos de algunos de estos organismos.”<sup>22</sup>. Es decir que en México las exacciones parafiscales ya quedan incluidas dentro del presupuesto general de la nación.

“La nueva Clasificación del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos entiende por ingresos parafiscales los derivados de las prestaciones en dinero exigidas por el Estado que, por sus características jurídicas, no se consideran tributos, pero tienen los mismos efectos económicos de estos. El anterior concepto nos parece criticable, en primer lugar, porque las exacciones parafiscales no son exigidas por el Estado, sino por organismos con personalidad propia y, por lo tanto, distinta de la del Estado, y, en segundo lugar, porque nos parece impropio definir algo diciendo que es aquello que, de acuerdo con sus características, no es, pues a final de cuentas seguimos sin saber lo que es. Lo adecuado hubiera sido dar el concepto de exacción parafiscal atendiendo, precisamente, a sus características especiales.

---

<sup>22</sup> Rodríguez. Op. Cit. Pág. 93

...las exacciones parafiscales son las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, en favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de las personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliadas a esos organismos y que éstos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos.”<sup>23</sup>

Una de las clasificaciones de las exacciones parafiscales dentro de la legislación mexicana las ubica como un tipo de contribución, y más específicamente un tipo de contribución según su función, dentro de estas contribuciones se encuentran: las fiscales, las extrafiscales y las parafiscales.

El Código Civil Federal de México, en el artículo 2° establece la definición respecto de las aportaciones de seguridad social o contribuciones parafiscales (como también se les conoce), de la siguiente forma: “Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.

Por lo que se interpreta que en el caso concreto del Derecho Fiscal mexicano, la parafiscalidad contiene a aquellas contribuciones que se administran o gestionan externamente del ámbito de la administración financiera y que a veces no se incluye en el presupuesto del Estado; además, de estar destinadas estas contribuciones a

---

<sup>23</sup> Rodríguez. Op. Cit. Pág. 93

solventar gastos específicos, por lo que se crea de esta manera un rubro paralelo de ingreso y gasto público diferente al típicamente establecido.

### **3.2. Derecho comparado peruano**

Para el Derecho peruano, las exacciones parafiscales existen reguladas y permitidas dentro de su legislación: “Empero, en el caso peruano, según lo dispone el segundo párrafo del Artículo 4° del Código Tributario, es factible que la calidad de sujeto activo recaiga en una entidad de derecho público con personería jurídica propia, como es el caso del SENCICO o el SENATI. Geraldo Ataliba denomina como parafiscalidad, a la atribución por ley, de la capacidad para ser sujetos activos de obligaciones tributarias, que ostentan personas distintas al Estado. Por lo tanto, podría sostenerse que en el Perú existe la parafiscalidad, pero limitada al caso de ciertas entidades de derecho público.”<sup>24</sup>

Lo que quiere decir que existe también en el Perú la parafiscalidad dirigida a beneficiar a cierto sector de la población o a cierta entidad que no es el Estado, además de que la recaudación de dichas exacciones parafiscales será propia de entidades diferentes al Estado o mejor dicho diferentes a la administración tributaria.

Además, en la legislación fiscal peruana se establecen que las exacciones parafiscales están enfocadas a dos rubros; el primero, que la prestación sea exigida de manera coactiva; el segundo, que dichas exacciones sean recabadas por un organismo

---

<sup>24</sup> Bravo Cucci, Jorge. **Fundamentos de derecho tributario**. Pág. 382

especial. Dichas prestaciones dinerarias tendrán la finalidad de dar financiación autónoma a las entidades que beneficien. Y asimismo, serán instituidas con fines sociales y económicos. Como ejemplo se mencionan aportaciones de colegios profesionales del Perú.

Entre las características establecidas en este país para la parafiscalidad se encuentran: que dichas exacciones se crean por una norma especial; los ingresos recaudados no forman parte del presupuesto general de la república; dichos ingresos son a favor de organismos públicos descentralizados o semipúblicos; las exacciones parafiscales deben estar dirigidas a fines específicos; y por último, en la legislación peruana, no se consideran como tributos.

### **3.3. Derecho comparado ecuatoriano**

En lo que respecta al derecho ecuatoriano, igualmente quedan estipuladas las exacciones parafiscales, primero que nada se hace una comparación doctrinaria respecto de la división de los tipos de ingresos para solventar los gastos del país:

“Trotabas, autor al que se remite Villegas, aporta una clasificación de mayor especificidad inspirada en la división tradicional de ingresos originarios y derivados, pero no se ajusta estrictamente a ella; esta clasificación se subdivide en tres ramificaciones según Trotabas, la primera relativa a ingresos ordinarios conformados por rentas del dominio y explotaciones varias; la segunda ramificación aglutina a los ingresos tributarios, denominados por el autor como ingresos tipo impuesto donde





además de los impuestos propiamente dichos incluye a las tasas, monopolios e ingresos parafiscales; finalmente el tercer grupo se concentra en los ingresos tipo empréstito, es decir anticipos (por necesidades económicas), empréstitos producto del crédito y a los medios monetarios por emisión de moneda”<sup>25</sup>

De conformidad con el criterio doctrinario las exacciones parafiscales deben quedar fuera de la clasificación tradicional de los tributos:

“El artículo remitido en el segundo inciso, no define propiamente el término tributo, sin embargo de lo cual presenta ya una clasificación básica que determina se deberá entender por tributo a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejoras, dejando por fuera de la esfera fiscal a las exacciones parafiscales y a los precios públicos, hecho relevante que permite identificar los límites que al concepto de tributo plantea la propia norma jurídica.”<sup>26</sup>

Por lo que las exacciones parafiscales en Ecuador se clasifican doctrinariamente como una especie de tributos que no ingresan a las arcas nacionales para el financiamiento de la propia nación, cuestión que queda evidenciada dentro de su código tributario que únicamente divide tradicionalmente a los tributos.

“Por otro lado los tributos no vinculados son aquellos que se adeudan por efecto de la verificación de un hecho generador cuyo pago no genera una contraprestación directa,

---

<sup>25</sup> De La Guerra Zúñiga, Eddy. **El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas**. Pág. 67.

<sup>26</sup> **Ibid.** Pág. 101.



es decir que no se producen por efecto de una actividad estatal inmediata o directamente proporcional; en esta categoría se encuadran los impuestos, y además, podrían salvo mejor criterio clasificarse a las exacciones parafiscales, que son prestaciones de naturaleza tributaria pero que no ingresan al erario nacional y por ello la doctrina suele separarlas de los demás tributos, motivación que se traslada a la legislación de los Estados, tal como sucede con el inciso segundo del artículo primero del COT ecuatoriano que no contempla a las exacciones parafiscales como tributos.”<sup>27</sup>

Es así como en el Ecuador, la parafiscalidad se evidencia específicamente en la recaudación de ciertas entidades de carácter autónomo y diferentes al Estado, tal y como en el caso de México o el Perú, dichas exacciones serán propias para el financiamiento de estos sectores en particular.

“Si bien tales nociones no serán objeto de análisis por el momento procede dejar en claro que el Estado ecuatoriano considera al impuesto como el principal ingreso tributario, si bien a nivel central también se recaudan tasas ellas no representan financieramente un aporte considerable cuya eliminación pudiese poner en riesgo las finanzas públicas, tal como sucede con los impuestos, mientras que las contribuciones o exacciones parafiscales no forman parte del presupuesto general del Estado, sino más bien son recursos de diversas entidades públicas...”<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> *Ibíd.* Pág. 104.

<sup>28</sup> *Ibíd.* Pág. 107.



Además la doctrina ecuatoriana establece una pequeña diferenciación entre los términos extrafiscal y parafiscal, determinando que la parafiscalidad es un tipo de recaudación diferente a la actividad recaudatoria de los tributos en general.

“Para los siguientes análisis conviene efectuar una diferenciación teórica, ya que si bien sostengo que en sustancia los términos “parafiscal” y “extrafiscal” no son particularmente sinónimos, durante el presente estudio la indistinta aplicación de estos términos tendría tal connotación simplemente para hacer notar que ciertos aspectos normativos se encuentran fuera del panorama de la recaudación fiscal, sin embargo, ha de quedar claro que se ha tratado de ubicar con mayor frecuencia el término “parafiscal” cuando el objetivo sea el desarrollo de una actividad o la consecución de un fin paralelo a la actividad recaudatoria con fines distintos de los meramente recaudatorios, mas, directamente vinculado a ellos, en tanto que el término “extrafiscal”, es más bien un agente genérico utilizado para darle mayor fluidez y comprensión al texto.”<sup>29</sup> (sic.)

Entonces, el derecho ecuatoriano se ha actualizado a las últimas concepciones tanto doctrinarias como normativas en cuanto al derecho fiscal y tributación se refiere y específicamente a la diferenciación que se hace de los tributos y las exacciones parafiscales.

“Con esta investigación hoy presentada en libro de texto se ha pretendido generar un aporte que coadyuve al conocimiento y enseñanza de las Finanzas Públicas en el Ecuador, siendo fundamental para comprender el alcance e importancia de los ingresos

---

<sup>29</sup> *Ibíd.* Pág. 140.

tributarios en relación a su naturaleza, su evolución, el desarrollo práctico y fundamentalmente sus funciones tanto fiscales como parafiscales, en su doble connotación, tanto teórica como práctica permitiendo abordar el desarrollo investigativo a la luz de una nueva concepción globalizada, sistemática y conectiva en relación a múltiples áreas de influencia en el régimen tributario.<sup>30</sup>

Así es como para Ecuador, la parafiscalidad es un tipo de recaudación diferente a la actividad recaudatoria de los tributos en general y por lo tanto, se debe diferenciar de la propia recaudación tributaria.

### **3.4. Derecho comparado venezolano**

Con relación a Venezuela, es claro el criterio de establecer una crítica directa a la forma y requisitos legales para la creación de tributos y/o impuestos, dado que se tergiversa el procedimiento de su institución y se codifica de forma desmedida e inadecuada la creación de exacciones parafiscales.

“En este sentido, la legitimidad del tributo no se alcanza sólo cumpliendo con las exigencias de auto-imposición o consentimiento general (que los tributos sean sancionados por la voluntad general representada en el cuerpo legislador, según el postulado *no taxation without representation*), o con la reserva de ley (que los elementos esenciales del tributo estén desarrollados exhaustivamente en la ley, según la fórmula *nullum tributum sine lege praevia, scripta, stricta et certa*), sino que es

---

<sup>30</sup> **Ibid.** Pág. 28.



necesario respetar ciertas reglas o moldes conceptuales que están ahí para impedir la arbitrariedad en el ejercicio de la función pública (incluyendo el poder de legislar, que es poder de imponer y eventualmente, poder de destruir), concretamente, que la potestad tributaria normativa no desborde los cauces preceptivos (materiales y procedimentales, especialmente los moldes e instituciones conceptuales de la disciplina) dispuestos a evitar los fenómenos de la deslegalización, la descodificación y el empleo inadecuado de las "exacciones parafiscales".<sup>31</sup>

La doctrina venezolana reitera la preocupación en cuanto a la creación de tributos que se pretende imponer a los contribuyentes, puesto que originan legislación ambigua y oscura, que en última instancia no deja en claro que tribunal debiera conocer dichos asuntos.

"La inseguridad jurídica derivada de la regulación vaga e indeterminada de estas exacciones parafiscales, afecta también los derechos constitucionales de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva. En el Caso Inversiones Mukaren, C.A, supra citado, se generó un conflicto negativo de competencia, entre el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario y la Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo, que se declararon incompetentes para conocer un recurso de nulidad con suspensión de efectos contra un acto de la Dirección General de Fiscalización y Sustanciación del Consejo Nacional de la Vivienda, con la remisión de las actas procesales a la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia; cuando ciertamente la

---

<sup>31</sup> Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales. Op. Cit. Pág. 288.



jurisdicción y competencia en forma excluyente de cualquier otro fuero, correspondía a la jurisdicción Contenciosa Tributaria.»<sup>32</sup>

Por lo tanto, en Venezuela se establece específicamente la cuidadosa aplicación y creación de normas tributarias y especialmente de normas que originan exacciones parafiscales, para garantizar el cumplimiento de los principios constitucionales y que se eviten los cobros injustos para evitar en última instancia una doble o múltiple tributación.

“El concepto constitucional de tributo y sus categorías típicas constitucionales se desprenden del mandato implícito al legislador, contenido en los Artículos 316, 317 y 133 de la Constitución, para que al momento de establecer un sistema tributario que atienda a la justa distribución de las cargas públicas, lo haga con apego a instituciones, reglas y principios homogéneos, incluyendo las características de cada una de las especies tributarias. Sin dudas, fijar el sentido del concepto tributo como instrumento jurídico, desde la Constitución, garantizará el círculo de derechos del contribuyente, que en buena parte se cumple con el respeto de los principios constitucionales.

Lo contrario, permitir que las exacciones parafiscales proliferen en el ordenamiento sin unidad de sentido, puede producir resultados indeseables sobre los derechos del contribuyente, bien porque se vulnere la seguridad jurídica, la reserva de ley y la tipicidad tributaria, la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria y el debido proceso en las actuaciones de la administración, o se produzca la superposición de gravámenes al concurrir los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) de los

---

<sup>32</sup> *Ibíd.* Pág. 298.



diferentes niveles de gobierno y las denominadas exacciones parafiscales, con los indeseables efectos de una carga fiscal encubierta.”<sup>33</sup>

Finalmente, para el derecho venezolano, es necesario hacer una clara diferenciación entre un tributo y una exacción parafiscal para evitar que estas últimas sean una constante en la realidad jurídica y que se vulneren los principios tributarios al momento de aplicar cobros injustos.

### **3.5. Derecho comparado colombiano**

En cuanto a la parafiscalidad en Colombia, se considera que este rubro es un ingreso en el rubro de la Seguridad Social y para beneficio del propio grupo que se encuentra gravado y debe pagar sus cuotas. Además, se hace referencia a la obligatoriedad que han dado en dicho país al cumplimiento de este tipo de exacciones considerándolas como un ingreso público y de carácter específico para cierto grupo de individuos que hacen dicha contribución para su beneficio final.

“De otra parte, mediante Sentencia C-655 de 2003, la Corte Constitucional, considerando la naturaleza jurídica de los recursos de la seguridad social, sostiene en forma unívoca que los recursos del Sistema General de la Seguridad Social, son rentas de naturaleza parafiscal y deben utilizarse en beneficio del propio grupo gravado. Constituyen un instrumento para la generación de ingresos públicos y tienen forma de

---

<sup>33</sup> **Ibíd.** Pág. 301.



gravamen establecido con carácter impositivo por la ley para afectar un determinado y único grupo social o económico.

La citada sentencia también estableció que entre las características de los recursos parafiscales se destacan su obligatoriedad, determinación o singularidad; su destinación específica; el tener condición de contribución; su naturaleza pública; la regulación excepcional y el sometimiento al control fiscal por tratarse de recursos públicos (...) por lo tanto, directamente o, a través de las contralorías territoriales, debe verificar que sean invertidos de acuerdo con lo dispuesto en las normas que los crean.”<sup>34</sup>

La Corte Constitucional de Colombia enfatiza en la naturaleza jurídica de dichas contribuciones parafiscales, ubicándolas como un recurso público, que beneficia directamente a los afiliados al Seguro Social.

“(...) la misma Corte en la sentencia citada, manifestó que las Unidades de Pago por Capitación (UPC) conservan la naturaleza de parafiscales y en ningún momento son recursos privados, por cuanto se encuentran en el ciclo de uso de los recursos dispuestos para garantizar el servicio de la Seguridad Social en Salud.”<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Informe Social 2010: **La política pública y el control fiscal de la parafiscalidad en los sectores laboral y de seguridad social colombianos.** Pág. 28.

<sup>35</sup> **Ibid.** Pág. 29.





Sin embargo, en dicho país las exacciones parafiscales son controversiales primero porque la equidad queda en segundo plano con su aplicación, es decir, solo benefician a cierto grupo, quien contribuye con dichas exacciones. Segundo, existen algunas exacciones parafiscales que en Colombia forman parte del presupuesto público y otras que no, las primera organizadas por ciertos organismos contralores y las segundas administradas por ciertos órganos gremiales.

“Algunas Controversias en torno a la figura de la parafiscalidad.

Como ha podido observarse a lo largo de este análisis, el tema de la parafiscalidad es muy polémico desde las distintas perspectivas.(...).

Desde el ángulo de la equidad, la parafiscalidad tiene un significado restringido por cuanto los beneficios que de ella se derivan no son extensivos a toda la sociedad; en ese orden, la doctrina sostiene que el tributo parafiscal es equitativo siempre y cuando beneficie a los mismos sujetos gravados. La sentencia C-253 de 1995 señala que: “la parafiscalidad se basa en la pretensión básica de que los sujetos gravados, en últimas terminan siendo los sujetos beneficiados con el gravamen.

Violaría la equidad del sistema tributario, que la parafiscalidad se construyera a partir de personas o grupos que no se conciben en la ley que la instituye como sujetos beneficiarios de la misma”.



De otra parte, el Artículo 48 de la Constitución se refiere a la equidad como una dimensión importante de la parafiscalidad, en el caso de la seguridad social: “La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la Ley”. Así, aunque no se hace mención del concepto equidad, el de solidaridad que es subyacente, si se nombra.

Desde otro ángulo y dada la insistencia de algunos gremios que reciben parafiscales, es preciso abordar la cuestión de si ¿Deben figurar los parafiscales en el presupuesto nacional?

Para empezar debe establecerse que se distinguen dos clases de contribuciones parafiscales: las administradas por particulares en virtud de contratos celebrados por la Nación con asociaciones gremiales y las que se administran de manera directa por órganos que forman parte del PGN. “Las unas y las otras originan recursos públicos del Estado. Pero las primeras no se incorporan en el presupuesto de la nación, al paso que las segundas se incluyen; pero ´solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales”.

Enseguida algunos pronunciamientos sobre el tema pero primero debe establecerse que algunos parafiscales, como los agropecuarios y los pesqueros están por ley (101 de 1993) fuera del presupuesto:



La Corte Constitucional ha conceptuado que: Las contribuciones parafiscales por definición tienen una asignación específica, y por lo tanto no tienen el carácter de recursos tributarios (...) se trata de contribuciones propiamente tales que no hacen parte del presupuesto nacional, que cuentan con un régimen jurídico especial y por lo tanto no pueden entenderse como recursos fiscales del Estado (...) "incluir las en la Ley Anual de Presupuesto, confundidas con los recursos fiscales, las desvirtúa como tales."

Igualmente ha admitido la Corte que las contribuciones parafiscales se incorporen en el PGN; no obstante, ha hecho énfasis en que ello no significa, que por ese sólo hecho transformen su naturaleza, por eso enfatiza en que la incorporación sólo puede operar para efectos de su administración, sin que con ello se modifique su origen y destinación.

Restrepo en la obra citada conceptúa que en virtud del principio de universalidad presupuestal, es conveniente que las rentas parafiscales figuren en el presupuesto nacional. Sin embargo, siguiendo la Sentencia C-546 de 1994 afirma que la figuración en el PGN no implica que la ejecución de dichos recursos deba someterse a las normas generales de ejecución presupuestal en razón a que los receptores de dichas contribuciones deben tener autonomía para el gasto de acuerdo con la ley que les autorizó y de sus reglamentos internos.

Para la Contraloría General de la República es claro que las contribuciones parafiscales pueden ser administradas por particulares o entidades públicas, pero considera que en aras del ejercicio de control, no sólo de los recursos, sino de la política pública social

que constituye su competencia más importante, es adecuado que queden registradas en un anexo del PGN. Esta forma tendría como objetivo que tanto el Estado como los órganos de control tengan claridad de la cuantía, porque se trata de recursos públicos y corresponde a la Contraloría velar porque se inviertan de conformidad con las normas que las crearon y las regulan.

Así lo expresa la Sentencia C-152 cuando afirma: “El control fiscal de los recursos originados en las contribuciones parafiscales, para que se inviertan de conformidad con las normas que las crean, corresponde a la Contraloría General de la República.”<sup>36</sup> (sic.).

Se traduce a la parafiscalidad dentro del derecho colombiano como una contradicción al principio de equidad tributaria porque sus beneficios no son generalizados; además, si los sujetos que son gravados por dicha exacción no son beneficiados por la aplicación de la misma entonces, no tiene sentido su creación e implementación.

De conformidad con el derecho colombiano, las contribuciones parafiscales se definen de la siguiente forma:

“Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma. Se diferencian las tasas de los ingresos parafiscales, en que las primeras son una remuneración por servicios públicos administrativos prestados por

---

<sup>36</sup> *Ibíd.* Pág. 29.



organismos estatales, mientras que en las segundas los ingresos se establecen en provecho de organismos privados o públicos no encargados de la prestación de servicios públicos administrativos propiamente dichos. En Colombia se da como ejemplo de contribuciones parafiscales a la llamada retención cafetera, a cargo de los exportadores de café, y con cuyo producido se conforman los recursos del Fondo Nacional del Café.”<sup>37</sup>

Por lo que las exacciones parafiscales en Colombia son pagos que realizan ciertas personas jurídicas a ciertas entidades autónomas y que no son la Administración Tributaria, para concretar el sostenimiento de dichas entidades que no prestan servicios públicos.

---

<sup>37</sup> <https://www.gerencie.com/contribuciones-parafiscales.html>. (Consultado: 10 de junio de 2019).



## CAPÍTULO IV

### **4. Violación existente por la aplicación de una exacción parafiscal conforme la legislación tributaria guatemalteca**

En el país existen diversos cobros catalogados como tributos o tasas, pero que no deberían ser clasificados como tales, sino como exacciones parafiscales. Dichas exacciones se traducen, en cobros injustos, que violentan principios de la tributación en el país porque no se encuentran debidamente regulados en la legislación existente. En el caso concreto de las exacciones parafiscales, la ley guatemalteca carece de legislación específica que determine su existencia, procedimiento de creación o afinidad con los principios establecidos en la constitución. Por lo que no es posible clasificar a dichas exacciones dentro de los tipos de tributos ya existentes y vigentes en el país, la única referencia respecto de dichos cobros es la que determina la jurisprudencia dictada por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, que resuelve inconstitucionalidades en la creación de ciertas tasas y tributos en el país.

#### **4.1. Inexistencia de la regulación de exacciones parafiscales**

La legislación guatemalteca contempla la división de tributos como impuestos directos e indirectos, tasas y contribuciones especiales; sin embargo, no existe ningún tipo de regulación (en ley o reglamento) respecto de pagos o exacciones parafiscales en Guatemala.



En el país existen diversos cobros catalogados como tributos o incluso como algún tipo de tasa pero que no deberían ser clasificados como tales, sino como exacciones parafiscales. Dichas exacciones se traducen, en ocasiones, como cobros injustos, que violentan principios de la tributación en el país por cuanto no se encuentran debidamente regulados en la legislación fiscal y constitucional existente.

Lo que se encuentra regulado en el Código Tributario respecto de los tributos hace referencia a la clasificación de impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, que como característica principal que los diferencia con las exacciones parafiscales radica en que los mismos se recaudan para el interés colectivo estatal y se encuentran dentro del presupuesto general del Estado como ingresos indispensables para el funcionamiento del Estado y satisfacción de las necesidades de la población; sin embargo, en opinión de la sustentante, las exacciones parafiscales serán un tipo de cobros injustos, no apegados a la forma de aprobación legislativa de los tributos, pero que ciertos organismos estatales pretenden crear con esa calidad tributaria, en el sentido de hacerse de fondos para el beneficio de la propia institución o ente que los recauda y que no es la administración tributaria.

#### **4.2. Determinación de la vulneración de los principios del derecho tributario en la imposición de exacciones parafiscales**

Con respecto a los principios violentados al aplicar las exacciones parafiscales en Guatemala se considera que estos son:



#### **4.2.1. Principio de legalidad**

Este principio, como anteriormente se enunció, establece el *Nullum Tributum Sine Lege*, que quiere decir: no hay obligación de pago de tributo sin ley. Entendido más ampliamente como que cualquier tributo primero debe ser creado y estructurado en una ley formal (emitida por un órgano legislativo). Sin embargo, la contradicción entre este principio y la creación y aplicación de una exacción parafiscal es clara, debido a que la exacción parafiscal omite este principio y permite su creación sin que se lleve a cabo el proceso legislativo para su entrada en vigencia.

Por lo tanto, al crearse una exacción parafiscal se permite la imposición de un cobro injusto creado por un órgano o entidad que es diferente al único ente capaz de emitir y autorizar las leyes tributarias, es decir un órgano diferente al Organismo Legislativo o Congreso de la República de Guatemala.

#### **4.2.2. Principio de equidad y justicia tributaria**

Este principio se ve violentado debido a que no solo este tipo de cobros no es originado y creado por el Congreso de la República de Guatemala, sino que además se vulnera la equidad existente entre los contribuyentes que deben enterar al fisco aún más de lo justo.





#### **4.2.3. Principio de reserva de ley**

Se vulnera el principio de reserva de ley en cuanto a que las exacciones parafiscales que entran en vigencia y son de cumplimiento obligatorio vulneran la Supremacía Constitucional que determina la nulidad de disposiciones que generen agravio a los contribuyentes y si dichos cobros son injustos, creados de forma arbitraria por entidades incompetentes, contrariando las bases tributarias, entonces dichas exacciones son inconstitucionales y no debieran existir.

#### **4.2.4. Principio de capacidad de pago**

Se vulnera el principio de capacidad de pago porque la Constitución Política de la República de Guatemala es clara al establecer “que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”; pero la aplicación y entrada en vigencia de cobros injustos como las exacciones parafiscales provocan injusticia e inequidad entre los contribuyentes que deben pagar, además de los tributos e impuestos creados conforme el procedimiento legislativo y que generan una contraprestación, otras cuotas que no forman parte directa del presupuesto general de la nación.

#### **4.2.5. Principio de igualdad**

Este principio se refiere a la igualdad de condiciones de las personas para pagar los tributos; es decir que una persona que tenga cierta capacidad para el pago de un tributo



debe ser tratada igual y debe pagar la misma cantidad de tributo que la otra persona que se encuentra en igualdad de condiciones económicas. Claramente evidenciada queda la aplicación de exacciones parafiscales que vulneran este principio, pretendiendo que cierto sector de la población contribuyente genere y pague algún porcentaje económico, exonerando a otra parte de la población y con el único objeto de que dichos cobros ingresen y produzcan un beneficio al propio ente que crea la exacción.

#### **4.2.6. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación**

Probablemente uno de los principios más vulnerados por la aplicación de exacciones parafiscales, pues la Constitución establece expresamente que: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Lo cual evidencia que si estas exacciones se aplican se violenta a la población que debe contribuir no solo con un impuesto que se ha creado de conformidad con el procedimiento legislativo, sino que además se debe contribuir con un pago injusto que es producto de otra institución, que no es el ente creador del tributo y que, además grava el mismo hecho generador y sujeto pasivo.



#### **4.3. Determinación de cobros que encuadran como exacciones parafiscales**

Dentro de estos cobros se analizan los siguientes:

##### **4.3.1. Impuesto al café**

El Impuesto al café se encuentra concretamente regulado dentro del Decreto Ley número 111-85, de la siguiente manera:

Artículo 1º. "Se establece un impuesto equivalente al uno por ciento (1%) del valor en quetzales de cada quintal de café en oro o su equivalente, libre a bordo, que se exporte con un peso de cuarenta y seis kilogramos, o sean cien libras españolas, el cual se distribuirá así:

1. Diez centavos de quetzal (Q.0.10) por cada quintal, para cada una de las Municipalidades en cuya circunscripción se ha producido el café; y
2. El remanente del impuesto por cada quintal exportado para la Asociación Nacional del Café, a fin de que cumpla con los fines a que se refieren los artículos 5º y 14 del Decreto número 19-69 del Congreso de la República, Ley del Café."

Por lo que, además del pago regulado a la Asociación Nacional del Café (ANACAFE), de la cuota establecida por quintal de exportación en el artículo 11 de la Ley del Café (Q0.25 por quintal); se decretó un impuesto a la exportación del café. De tal suerte que existe la doble o múltiple tributación y violación a otros principios constitucionales y



tributarios lo cual provoca que el contribuyente no solamente deba pagar su Impuesto Sobre la Renta con respecto a la producción y venta del café, sino que además debe pagar otras exacciones parafiscales derivadas de la producción y exportación del mismo producto. Gravamen que se ha establecido exclusivamente para este rubro de la producción en el país y no así para otros productos agrícolas de exportación.

Un antecedente jurisprudencial de este impuesto al café es el resuelto en la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala que establece y resuelve sin lugar el planteamiento de inconstitucionalidad a dicho impuesto, sin embargo el interponente de dicha garantía constitucional no realizó un análisis jurídico, jurisprudencial y doctrinario completo respecto de los motivos que hacen a dicho impuesto inconstitucional y contrario a los principios constitucionales y tributarios vigentes dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco. Dicha sentencia contenida en los Expedientes Acumulados 4434-2014 y 4435-2014 establece lo siguiente:

“...la obligación de que el planteamiento contenga un verdadero análisis jurídico tendiente a evidenciar la supuesta confrontación aludida, y no únicamente alusiones generales de cuestiones eminentemente doctrinarias y jurisprudenciales, resultan ser elementos necesarios que deben ser proporcionados al Tribunal Constitucional para que éste examine la constitucionalidad de la norma y, eventualmente, disponer su expulsión del ordenamiento jurídico.

...ya que si bien el interponente identificó la norma cuestionada y citó la de rango constitucional que estimó infringida, omitió efectuar el razonamiento jurídico necesario y



suficiente que influya el análisis comparativo entre la disposición impugnada y la norma constitucional que se señala como infringida, así como proponer, en forma clara, la correspondiente tesis, mediante la cual se explique y justifique en qué consiste la transgresión que refiere, puesto que, se circunscribe a efectuar alusiones generales de cuestiones eminentemente doctrinarias y jurisprudenciales, y a referir algunos principios constitucionales, pero sin precisar de manera clara y puntual la o las razones por las cuales afirma que es violada por la norma que impugna; no explica la forma en la que los vicios se producen o la contravención que ello implique al precepto constitucional invocado como supuestamente transgredido, limitándose a afirmar sin sustento jurídico alguno que dicha disposición contraviene principios, enunciando el contenido de los mismos y, finalmente, concluyendo en la inconstitucionalidad denunciada.

Es decir, el postulante no manifestó una motivación concreta que permita apreciar las razones jurídicas por las cuales debe expulsarse del ordenamiento jurídico el Decreto Ley impugnado, sobre la base de que se violenta el principio de igualdad al imponerse dicho tributo al café, no obstante que otros productos agrícolas no se encuentra gravados por el mismo, pero sin manifestar las razones jurídicas puntuales por las cuales estima que los productores de otros granos o productos que cita se encuentran en un mismo plano jurídico que los productores de café, es decir, no aporta tesis para evidenciar el menoscabo que pueda producir el gravar la actividad de unos y la de otros no.

De esa forma, resulta imposible realizar el examen que se pretende, porque la simple enunciación preceptos doctrinarios y jurisprudenciales o de algún artículo constitucional,



por sí mismos, no constituyen fundamento suficiente para poder evidenciar la inconstitucionalidad que denuncia, porque ello no sustituye el cumplimiento del análisis confrontativo que debía haber realizado entre la norma que se señala trasgresora con la que contienen el precepto que aduce como violado. Tal omisión implica incumplimiento de una carga procesal que sólo corresponde al denunciante, lo que imposibilita el examen de la norma cuestionada. Lo anterior obliga a esta Corte a declarar la acción intentada -en cuanto a este punto-, también sin lugar.”.

Por lo tanto, dentro del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco para que una norma jurídica tal como la enunciada anteriormente sea declarada inconstitucional y por ende catalogada como una exacción parafiscal es necesario el enunciamiento de cada uno de los presupuestos que hacen contrariar la constitución y demás leyes con dicha normativa atacada de inconstitucional y realizar el análisis confrontativo de la norma transgresora.

Asimismo, el hecho de que alguna entidad del Estado cree un tributo con la justificación de crear un ingreso a dicha entidad, pero sin cumplir con los requisitos y características principales del tributo, es prohibido y entonces, dicho cobro puede ser catalogado como inconstitucional y por lo tanto se convertiría en una exacción parafiscal. Tal es el caso del expediente 5395-2017, sentencia dictada por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala el diecinueve de junio de dos mil dieciocho que resuelve con lugar la inconstitucionalidad general parcial con respecto a un cobro de la municipalidad de Chisec, departamento de Alta Verapaz que pretendía realizar cobros injustos sin algún



tipo de contraprestación a los contribuyentes por ciertos productos agrícolas incluido el café, de la siguiente forma:

“...cuando lo que se presta no es un servicio, no es dable la imposición de tasa, por lo tanto, si lo que se pretende es obtener dinero del particular, por actividades que no constituyen servicios municipales, el cobro pretendido en la norma debe hacerse por medio de la creación de tributos, pero, por el ente facultado para ello, es decir el Congreso de la República. (Similar criterio ha sustentado esta Corte en sentencias de once de marzo de dos mil catorce, dieciséis de junio de dos mil quince y nueve de agosto de dos mil diecisiete, dictadas dentro de los expedientes 1336-2013, 532-2015 y 1441-2016, respectivamente.)

...no tienen sustento constitucional al establecer cobros sobre actividades determinadas, sin que exista una contraprestación referente a los mismos; por el contrario, denota la sola finalidad de grabar éstas a efecto de generar la percepción de fondos por parte de la referida municipalidad, lo que vulnera el artículo 239, primer párrafo, de la Constitución Política de la República.”.

Por lo que, la creación indiscriminada de alguna exacción disfrazada de tributo puede ser catalogada como inconstitucional y expulsada del ordenamiento jurídico guatemalteco, siempre y cuando no cumpla con los requisitos legales para su creación y entrada en vigencia, como se puede observar en la sentencia analizada.



#### **4.4. Regulación de la prohibición dentro del ordenamiento jurídico-fiscal guatemalteco respecto de las exacciones parafiscales**

En el derecho tributario guatemalteco no existe regulación expresa que determine la prohibición de la aprobación y entrada en vigencia de cobros injustos catalogados como exacciones parafiscales. Es por eso que dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco es difícil hacer la distinción en cuanto a un tributo o una tasa o una exacción parafiscal.

Es decir, las exacciones parafiscales deben ser declaradas por algún órgano jurisdiccional y en el caso de Guatemala ese órgano equivale a la Corte de Constitucionalidad, esta entidad a través de la defensa del orden constitucional como su función primordial asegura la protección de las normas jurídicas constitucionales y asimismo de los principios que inspiran el derecho. Por lo que, si una norma tributaria es, a criterio de alguna persona jurídica, una exacción parafiscal debe ser atacada de inconstitucional y de violentar alguno de los principios constitucionales tributarios que nuestra Constitución reconoce.

Tal es el caso, por ejemplo, de unos cobros establecidos en el año 2013 al servicio de transporte extraurbano, que mediante sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el dos de abril de dos mil catorce, fueron declarados inconstitucionales y como consecuencia expulsados del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco siendo catalogados como un ejemplo de exacción parafiscal, dentro del expediente 3530-2013:





“La ausencia de una contraprestación a favor del administrado de la que adolece el relacionado cobro y el hecho de que constituya imposición unilateral sobre una actividad que no presta el municipio, determinan la imposibilidad legal de crear un requerimiento de esa naturaleza, además de que no concurre el supuesto previsto en la ley para su realización.

La exacción establecida en la norma impugnada constituye un gravamen de naturaleza impositiva que, de conformidad con la ley y la doctrina, debe ser determinada por medio de la creación de los tributos, pero por el ente exclusivamente facultado para ello, que es el Congreso de la República.

Por esas razones se estima que las exacciones dinerarias previstas en el apartado "2. SERVICIO DE TRANSPORTE EXTRAURBANO, NO. - DESCRIPCIÓN - COSTO - VIGENCIA - 01 - Calcomanía por unidad -Q.160.00 -Anual -02- Tarjeta de control de pagos por unidad - Q.100.00 - Anual - 03 - Mensualidad por unidad - Q.75.00 - Mensual -04- Cambio de vehículo permanente por unidad - Q.200.00 - 05 - Cambio de vehículo provisional por unidad - Q.50.00 - 06 - Aval transporte extraurbano (unidad) - Q.5,000.00 -07- Reposición de aval - Q.200.00 -08- Constancias y certificaciones - Q.20.00", contenido en el Plan de Tasas de Servicios de Transporte Urbano, Transporte Extraurbano, Taxis, Mototaxis, Transporte para Servicio Escolar, Transporte para Servicio de Recolección de Basura y Transporte para Servicio de Fletes, aprobado la municipalidad de Chimaltenango, departamento de Chimaltenango, en el Punto Tercero del acta 48-2013, de trece de junio de dos mil trece, no tienen sustento constitucional al establecer un cobro sobre una actividad determinada, sin que exista una



contraprestación referente al mismo y que, por el contrario, solamente evidencia la finalidad de gravar aquella actividad a efecto de generar la percepción de fondos por parte de la referida municipalidad, aspecto que vulnera la Ley Fundamental en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, de Guatemala por lo que tales preceptos carecen de legitimidad constitucional y así deberá declararse."(sic.).

Entonces, dichos cobros declarados inconstitucionales se pueden encuadrar como una exacción parafiscal debido a que son un tipo de cobros injustos, no apegados a la forma de aprobación legislativa de los tributos, pero que ciertos organismos estatales pretenden crear con esa calidad tributaria, en el sentido de hacerse de fondos para el beneficio de la propia institución o ente que los recauda y que no es la administración tributaria.

Además, estos cobros se caracterizan precisamente por la no voluntariedad con relación al sujeto pasivo de la obligación tributaria; no están clasificadas dentro de las figuras tradicionales de los tributos; son cobros creados y solicitados por ciertos órganos estatales que nada tienen que ver con la administración tributaria y el monto recaudado es beneficio directo para tales órganos; y además, no está clara la técnica legislativa y la obligatoriedad en el pago de las exacciones parafiscales, puesto que no son creadas de conformidad con los principios y el procedimiento constitucional tributario.

Mientras que lo que caracteriza a las tasas o arbitrios como clases de tributos, es que el servicio debe prestarse a petición o por pedido del usuario (voluntariedad); los servicios



los prestará el Estado o sus entidades descentralizadas, autónomas o la municipalidad; el cobro se fundamenta en una ley aprobada por el Congreso de la República; en el caso de la Municipalidades, el establecimiento y cobro de las tasas y contribuciones especiales las fija y las establece la Corporación Municipal; además, debe existir una contraprestación a favor del administrado.

Finalmente, el Estado de Guatemala debiera hacer un agregado a las normas jurídico tributarias para regular específica y concretamente que todo cobro catalogado como algún tipo de tributo debe cumplir esencialmente con las características principales que lo hacen encajar en dicha figura jurídica, características tales como: ser una cuota privada que grava la renta fijada por la ley; ser coercitiva, porque el Estado exige el cumplimiento del pago; no conlleva una contraprestación; y, destinadas a financiar los egresos del Estado.

Por lo tanto, se debiera establecer qué características hacen encuadrar a cualquier cobro como exacción parafiscal y por lo tanto que dichas exacciones serían nulas *ipso iure* dentro del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, dichas características son: ser prestaciones obligatorias, que no estén basadas en la voluntad del obligado ni que surjan de un acuerdo de voluntades; que no se traten de las figuras tradicionales de los tributos reconocidos de manera general por los países (impuestos, derechos, contribuciones especiales, tasas, entre otras); que estos cobros se establezcan a favor de organismos públicos descentralizados, de sociedades de participación estatal, de organizaciones gremiales, profesionales o sindicales (no a favor de la administración activa del Estado); y, que no estén previstos en el presupuesto del Estado.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

En Guatemala hay diversos cobros catalogados como tributos o tasas, pero que no deberían ser clasificados como tales, sino como exacciones parafiscales. Dichas exacciones se traducen, en cobros injustos, que violentan principios de la tributación en el país porque no se encuentran debidamente regulados en la legislación existente. En el caso concreto de las exacciones parafiscales, la ley guatemalteca carece de legislación específica que determine su existencia, procedimiento de creación o afinidad con los principios establecidos en la constitución. Por lo que no es posible clasificar a dichas exacciones dentro de los tipos de tributos ya existentes y vigentes en el país, la única referencia respecto de dichos cobros es la que determina la jurisprudencia dictada por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, que resuelve inconstitucionalidades en la creación de ciertas tasas y tributos en el país.

Existe, además, confirmación de la hipótesis planteada dentro de la investigación, debido a que es necesario regular la prohibición dentro del ordenamiento jurídico-fiscal guatemalteco respecto de las exacciones parafiscales que generan violación a los principios del derecho tributario y afectan directamente la economía de los sujetos pasivos de la obligación tributaria causando cobros injustos. Por lo que, el Estado a través de las autoridades legislativas y tributarias, debe implementar dicha prohibición, al hacer constar una modificación e incorporación de las exacciones parafiscales en la ley y regular la prohibición de forma expresa en el ordenamiento jurídico tributario, para que el impuesto creado cumpla con los principios constitucionales y así su vida jurídica no se transforme en un cobro injusto o desmedido para el contribuyente.





## BIBLIOGRAFÍA

- ALVARADO SANDOVAL, José Alejandro y Ottoniel López Cruz. **Derecho tributario y legislación fiscal**. Ed. Serviprensa S.A. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2014.
- DE LA GUERRA ZÚÑIGA, Eddy. **El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas**. Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones CEP. Ecuador. (s.f.)
- DRAE, Real Academia Española, 2001, Diccionario de la Real Academia Española, disponible en: <http://buscon.rae.es/drae/>, (Consultado: 20 de febrero de 2020).
- <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/VIII%20JORNADAS%20VDT%20TRIBUTACION%20MUNICIPAL%20Y%20EXACCIONES%20PARAFISCALES.pdf> (Consultado: 06 de junio de 2019).
- <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/exacciones-parafiscales/exacciones-parafiscales.htm> (Consultado: 30 de junio de 2019).
- <http://www.revistaespacios.com/a17v38n43/a17v38n43p14.pdf> (Consultado: 15 de julio de 2019).
- <http://www.unae.edu.py/biblio/libros/Diccionario-Juridico.pd>. (Consultado: 20 de febrero de 2020).
- <https://es.scribd.com/doc/85250365/Los-Tributos-Actuales-en-Guatemala> (Consultado: 10 de julio de 2019).
- [https://leyes.infile.com/index.php?id=181&id\\_publicacion=70156&cmd=login](https://leyes.infile.com/index.php?id=181&id_publicacion=70156&cmd=login) (Consultado: 10 de junio de 2019).
- <https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/> (Consultado: 15 de julio de 2019).
- <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/> (Consultado: 15 de julio de 2019).
- <https://www.gerencie.com/contribuciones-parafiscales.html> (Consultado: 10 de junio de 2019).
- <https://www.diferencias.cc/derecho-publico-privado/> (Consultado: 05 de julio de 2019).
- <https://www.scribd.com/book/370596235> (Consultado: 06 de junio de 2019).
- Informe Social 2010: **La política pública y el control fiscal de la parafiscalidad en los sectores laboral y de seguridad social colombianos, 2006-2009** (Versión



Corregida) Contraloría General de la República. Contraloría Delegada para el Sector Social. Agosto 2010.

QUERALT, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, José Manuel Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero. **Curso de derecho financiero y tributario**. 24ª ed. Ed. Technos. Madrid. 2013.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. 2ª ed. Universidad Nacional Autónoma de México. México. (s.e.). 1986.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. **Derecho fiscal**. 1ª ed. Ed. Oxford University Press. Universidad Nacional Autónoma de México. Servigraphics. México. 2010.

### **Legislación:**

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

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

**Ley de Actualización Tributaria**. Decreto 10-2012. Congreso de la República de Guatemala. 2012. Guatemala.

**Ley del Café**. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 19-69. Guatemala.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento**. Congreso de la República de Guatemala. 1992. Decreto 27-92. Guatemala.

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

**Decreto Ley número 111-85**.