

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

**REQUERIMIENTO ILEGAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA FORMULADO A LOS ABOGADOS Y NOTARIOS, DE PAGAR EL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LA COMISIÓN QUE POR DISPOSICIÓN DE  
LEY SE LES RECONOCE EN LA ADQUISICIÓN DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL  
SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLO.**

**ROSA AMALIA GUZMÁN HERNÁNDEZ**

GUATEMALA, AGOSTO DE 2007

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

**REQUERIMIENTO ILEGAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA FORMULADO A LOS ABOGADOS Y NOTARIOS, DE PAGAR EL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LA COMISIÓN QUE POR DISPOSICIÓN DE  
LEY SE LES RECONOCE EN LA ADQUISICIÓN DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL  
SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLO.**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**ROSA AMALIA GUZMÁN HERNÁNDEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, agosto de 2007.

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco Lòpez
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V:	Br. Marco Vinicio Villatoro Lòpez
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortíz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Jorge Leonel Franco Moran
Vocal:	Licda. Aura Marina Chang Contreras
Secretario:	Lic. Oscar Mauricio Villalta González

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic. Roberto Paz Álvarez
Vocal:	Licda. Rosa Erlinda Acevedo Nolasco
Secretario:	Licda. Benicia Contreras Calderón

**RAZÒN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.



**VICTOR ATAULFO TARACENA GIRON**  
**7ª Avenida 22-77 Zona 1**  
**PBX 2384-5222 Ext 2325**

Guatemala, 19 de julio de 2006

**Licenciado**

**MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN**

**JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS**


**Su Despacho**

Licenciado Castillo:

Por este medio emito dictamen acerca del trabajo de tesis, que con el título "REQUERIMIENTO ILEGAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORMULADO A LOS ABOGADOS Y NOTARIOS, DE PAGAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LA COMISIÓN QUE POR DISPOSICIÓN DE LEY SE LES RECONOCE EN LA ADQUISICIÓN DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLO", presenta la alumna ROSA AMALIA GUZMÁN HERNÁNDEZ.

Es mi opinión que el contenido científico y técnico del trabajo, la metodología, las técnicas de investigación utilizadas, la redacción y la bibliografía, son las adecuadas e idóneas para el tipo de investigación realizado. Las conclusiones y las recomendaciones formuladas son consecuencia directa del estudio y análisis del problema, consecuentemente consistentes y congruentes, con el mismo; siendo su aporte científico de gran importancia en el ámbito nacional en el conocimiento en este medio alternativo de solución de conflictos y específicamente del tema objeto del trabajo de tesis.

Estimo acertado el trabajo, que cumple con lo estipulado en el artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público y opino que puede ser aceptado para someterlo al estudio del revisor de tesis correspondiente.

  
Lic. VICTOR ATAULFO TARACENA GIRON  
Abogado y Notario  
Colegiado 5633  
Asesor



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veintiocho de febrero de dos mil siete.

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A) JULIO CÉSAR QUIROA HIGUEROS**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **ROSA AMALIA GUZMÁN HERNANDEZ**, Intitulado: **"REQUERIMIENTO ILEGAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE AMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORMULADO A LOS ABOGADOS Y NOTARIOS, DE PAGAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LA COMISIÓN QUE POR DISPOSICIÓN DE LEY SE LES RECONOCE EN LA ADQUISICIÓN DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLO"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

  
**LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**



cc. Unidad de Tesis  
MTCL/slh



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y  
SOCIALES Guatemala, diecinueve de junio del año dos mil siete-

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante ROSA AMALIA GUZMÁN HERNÁNDEZ, Intitulado "REQUERIMIENTO ILEGAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORMULADO A LOS ABOGADOS Y NOTARIOS, DE PAGAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LA COMISIÓN QUE POR DISPOSICIÓN DE LEY SE LES RECONOCE EN LA ADQUISICIÓN DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLO" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

MTCL/SH



**JULIO CESAR QUIROA HIGUEROS**  
7a. avenida 6-53, zona 4 Edificio El Triangulo  
9º. Nivel Oficina 93  
Tel. 23312748



Guatemala, 25 de abril de 2007

Licenciado  
MARCO TULIO CASTILLO LUTIN  
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS  
Su despacho.

Licenciado Castillo:

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que por resolución de la Unidad de Asesoría de Tesis, se me asigno revisar el trabajo de tesis de la Bachiller ROSA AMALIA GUZMAN HERNANDEZ, quien desarrollo el trabajo titulado: **REQUERIMIENTO ILEGAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORMULADO A LOS ABOGADOS Y NOTARIOS, DE PAGAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR LA COMISIÓN QUE POR DISPOSICIÓN DE LEY SE LES RECONOCE EN LA ADQUISICIÓN DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLO.**

En la revisión, como evidencia en el trabajo de tesis, la autora puso de manifiesto su capacidad de investigación, utilizando técnicas de investigación usuales, siendo puntual en el tratamiento de los temas abordados, aceptando las sugerencias que durante la revisión le di.

En consecuencia, estimo que el trabajo referido, cumple con lo estipulado en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en ciencias Jurídicas y Sociales, en tal virtud, emito el presente DICTAMEN FAVORABLE, para que el trabajo en mención pueda continuar el trámite administrativo a efecto que sea sometido a Examen General Publico.

Sin otro particular, me suscribo atentamente.

Lic. Julio Cesar Quiroa Higueros  
Abogado y Notario  
Colegiado 4253

Lic. Julio Cesar Quiroa Higueros  
Abogado y Notario

## DEDICATORIA

A DIOS: Por ser el camino, la verdad y la vida.

A MIS PADRES: Lily Hernández Lara.  
Anibal Guzmán Rodríguez.  
Por su amor y apoyo incondicional  
en todos los momentos de mi vida.

A MI ESPOSO: Erick Estuardo Lemus García, quien con su  
apoyo hizo que este  
sueño, fuera una realidad

A MIS HIJOS: Erick Eduardo Lemus Guzmán.  
Katherine Sofía Lemus Guzmán.  
Quienes son el motor de mi vida.

A MI FAMILIA: Ana Maria Guzmán Espat y Julios  
Espat, Carlos Roberto Guzmán Hernández, y  
Mishell de Guzmán, Anibal Guzmán Alvarez y  
Rodolfo Guzmán Álvarez; a mis cuñadas y a  
todos mis sobrinos

A MIS AMIGAS: Evelyn Corzantes Aifan.  
Tharah Ambeliz Alquilay.  
Por compartir conmigo toda una vida.

A: Mi Revisor y Asesor.

A la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de  
la Universidad de San Carlos de Guatemala.



## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. El Estado .....	1
1.1 Tributos .....	2
1.1.1 Evolución histórica de la tributación.....	2
1.1.2 Clases de tributos .....	7
1.2 Definición de impuestos .....	8
1. 2.1 Elementos característicos de los impuestos.....	9
1. 2. 2 Teoría de los impuestos .....	11
1. 2. 3 Clases de impuestos .....	13
1.2. 3. 1 Ordinarios y extraordinarios .....	13
1.2. 3. 2 Directos e indirectos .....	14
1.2.3. 3 reales o personales .....	15
1. 2. 4 Fines de los impuestos .....	16
1. 3 Poder tributario del estado .....	17
1. 3. 1 Conceptos generales .....	17
1. 3. 2 Carácter del poder tributario .....	18
1. 3. 3 Potestad tributaria .....	19
1. 4 Competencia tributaria .....	21
1. 5 Obligación tributaria .....	23
1. 5. 1 Definición de la obligación tributaria.....	26
1. 5. 2 Fuente .....	27

	Pág.
1. 5. 3 Tipología .....	28
1. 5. 4 Elementos .....	29
1. 5. 4. 1 Sujeto pasivo .....	30
1. 5. 4. 2 Sujeto activo .....	30
1. 5. 5 Objeto de la obligación tributaria .....	32
1. 5. 6 Característica de la obligación tributaria .....	33
1. 5. 7 Nacimiento de la obligación tributaria .....	34
1. 6 Ubicación de los tributos en el derecho público o privado.....	37
1. 7 Determinación .....	38
1. 7. 1 Determinación de la obligación tributaria .....	38
1. 7. 2 Naturaleza jurídica de la determinación.....	39
1. 7. 3 Clases de determinación.....	40
1. 7. 4 Determinación que efectúa el sujeto activo .....	41
1. 7. 5 Extinción de la obligación tributaria .....	41

## **CAPÍTULO II**

2. Presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia .....	43
2. 1. Presupuesto de hecho .....	43
2. 2 Hecho generador del impuesto .....	47
2. 2. 1 Definición de hecho generador .....	49
2. 2. 2 Importancia del hecho generador .....	49
2. 2. 3 Elementos del hecho generador .....	50

2. 3 Hecho generador y su relación con la obligación tributaria .....	51
---	----

### **CAPÍTULO III**

3. Administración tributaria .....	55
3. 1 Fines de la administración tributaria .....	57
3. 2 Organización de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	58
3. 3 Principios fundamentales del derecho tributario .....	61
3. 3. 1 Principio de legalidad .....	62
3. 3. 2 Regulación jurídica .....	68
3. 4 Analogía en materia tributaria.....	73

### **CAPITULO IV**

4. Análisis jurídico del requerimiento ilegal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, formulada a Notarios, con el objeto de incluir en la declaración del impuesto sobre la renta, la comisión que por ley corresponde en la compra de timbres fiscales y papel sellado para protocolo.....	77
CONCLUSIONES .....	83
RECOMENDACIONES.....	85
BIBLIOGRAFÍA .....	87

## INTRODUCCIÓN

La introducción de la presente investigación se inicia con un principio que data de 300 años A.C. y que luego desarrolló Adam Smith entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria, señalando que “Así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes”. Es así como surge el deseo de investigar hasta donde tiene facultad el Estado, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, de exigir el pago de un tributo cuando el hecho generador no está regulado en la ley, lo que ocurre en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con relación a la comisión del diez por ciento que obtienen los Abogados y Notarios en la compra de especies fiscales, ganancia que para dicha institución –SAT-, representa un incremento en la renta de todo profesional activo del derecho, actitud que contravienen el principio de legalidad establecido en nuestra carta magna.

El Estado tiene la facultad de imponer tributos a la población, es un poder que nació con el mismo estado, sin embargo este poder tiene su límite formal como lo es el principio de legalidad mencionado anteriormente, y conocido como “nullum tributum sine lege”. En Guatemala corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar los impuestos y con ello determinar claramente en la ley el hecho generador de los mismos, así también la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, tiene como función organizar y administrar, el cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo, es decir que previo al cobro del tributo, el mismo debe estar establecido en ley, y al estar claramente determinado el hecho generador, es cuando se puede tributar.

La investigación que se llevó cabo, aborda temas, como los indicados en el primer capítulo, sobre el Estado y su importancia como ente superior, así también se desarrolla el tema de los tributos y su clasificación, el segundo capítulo es acerca del hecho generador del impuesto y su importancia fundamental, el tercer capítulo trata sobre la

función de la Superintendencia de Administración Tributaria, y por último el cuarto capítulo se hace un análisis jurídico del porque los Abogados y Notarios no deben incluir en la declaración del impuesto sobre la renta, la comisión del diez por ciento que les corresponde en la compra de especies fiscales y papel sellado especial para protocolo. Las técnicas que se utilizaron en el presente trabajo de tesis, fueron la técnica bibliográfica y legislativa, así como los métodos deductivo e histórico.

Todo esto pretende proporcionar conocimientos de nivel académico, a estudiantes con deseos de profundizar en el tema y que sirva de guía para los futuros profesionales que al momento de ejercer la profesión se enfrentan con problemas reales como lo es la declaración del impuesto sobre la renta, entre otras muchas obligaciones que se tiene frente al estado.

## CAPÍTULO I

### 1. El Estado:

Para comprender que son los tributos, es necesario mencionar, que es el Estado y sus objetivos y a que se debe su existencia.

Antiguamente, el hombre, al vivir en sociedad, se da cuenta, de la necesidad de un líder o dirigente de los miembros de la comunidad; a medida que la misma se desarrolla y crece, sus miembros manifiestan otras necesidades, como salud, educación, defensa, seguridad, etc. Sustituye entonces al antiguo jefe por el Estado, al que reconocen como máxima autoridad dentro de su territorio, el que está llamado a proporcionar a los ciudadanos las condiciones para lograr la aspiración y medios de subsistencia dignos, a lo cual se le denomina necesidades públicas, consistiendo la razón del Estado en la satisfacción de dichas necesidades, mediante los llamados servicios públicos, que están a disposición de todos, en forma gratuita aparentemente, porque el Estado para poder pagar sus servicios, obtiene los recursos correspondientes de los pobladores de su territorio, por medio de los tributos que son los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Una de las misiones del Estado es satisfacer los requerimientos de los habitantes de la nación quienes necesitan defensa, justicia, seguridad, a la par de otras necesidades que se vinculan con el progreso y el bienestar. Desde el punto de vista económico, podemos decir que el gobierno es productor de bienes y prestador de servicios; de la manera de cómo ese ente obtiene los recursos y el destino que les da,

se origino una rama de la economía, llamada Finanzas Públicas y una rama del derecho público que se llamó Derecho Financiero.

Los impuestos se nos presentan como cargas generales destinadas a obtener los ingresos del Estado para el sostenimiento de los servicios públicos colectivos que presta, de los cuales se sirve la población en el momento que los necesite, sin que el Estado le pueda exigir un pago especial en el momento en que se recibe este servicio. Los impuestos se establecen y perciben por el poder coercitivo o impositivo del Estado.

#### 1.1. Los tributos:

El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Nota característica del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado. Esta obligatoriedad está vinculada al ejercicio del poder estatal, que tiene como límite el principio de legalidad, tema a tratar en capítulos posteriores.

El tributo es tan antiguo como la sociedad misma. Todas las sociedades han tenido una modalidad u otra de tributo. Y es que no podría ser de otra forma, ya que de lo contrario las comunidades no hubiesen contado con los recursos materiales y humanos para hacer las obras públicas.

##### 1.1.1 Evolución histórica de la tributación:

En las comunidades más antiguas el tributo adoptó principalmente la forma de botín de guerra. Las Tribus nómadas, luchaban permanentemente para despojarse entre sí de la poca riqueza que tenían.

De alguna manera, el servicio personal, particularmente el militar, era en sí una forma de imposición.

El tributo también era perceptible, de manera embrionaria, en la parte proporcionalmente que le correspondía al jefe de la tribu en la participación del botín de guerra.

Con el surgimiento de la agricultura, aparece una especie de impuesto directo, que consistía en la décima parte de las cosechas.

Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los tributos en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Sin embargo a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también se denominaron tributos.

En la India, en el Arthashastra, o la ciencia de las riquezas, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años a. C., se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributación. Dice este antiguo libro que “así como los frutos deben ser cosechados del árbol, cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes”.<sup>1</sup>

En el Antiguo Egipto había ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos. Además papiros de ese período dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos (ello fue un antecedente de la tributación extrafiscal o imposición de ordenamiento),

1. Guillermo Ahumada, **tratado de finanzas públicas**, pág, 47



pues –como enseña Gerloff en ese época eran muy comunes los impuestos pagaderos en dinero, por lo cual cabe suponer que con esa disposición se buscaba alguna finalidad subsidiaria) “. 2

Respecto de Atenas, son citados los famosos impuestos sobre el capital de la “eisfora”, por las necesidades de la guerra contra Esparta, la “liturgia”, para las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad; y la “triarquia”, para armar la flota. Los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.

En Roma hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedentes de tributos modernos, por ejemplo, la “vicesima hereditatum” (impuesto sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, etc. También hallamos aquí antecedentes de extrafiscalidad de la tributación, como en el caso de los “ultra Tributa”, creados por Catón el Censor, que debían contrarrestar la decadencia de las costumbres (los vestidos, las joyas y los carros cuyo valor fuera superior a 15.000 ases era valuados por Catón, en la imposición patrimonial, diez veces más caros que su valor; los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior por mas de 10.000 ases eran tasados diez veces más caros que el precio de adquisición; además para tales patrimonios de lujo se aumentaba tres veces la cuota impositiva de “Tributum”.) 3

“Durante el Imperio Romano, y particularmente con la “lex Julia Municipales”,

2. Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, **tratado de finanzas**, pág. 220

3 **Ibíd**, pág. 221.

surgieron localidades denominadas “fora”, y “conciliabula”, las cuales constituían ciudades independientes, que tenía la facultad de ordenar su administración interior, y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó, como correlato, la obligación de contribuir a las cargas impuestas (munera); por ello se denominó “municipios”, a los habitantes de tales ciudades, y “municipio” a esas ciudades o villas. Entre los cargos municipales romanos, podemos mencionar al “curator”, que velaba por los intereses fiscales, y al “defensor civitatis”, que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. Además los senadores que componían el “ordo decurionum”, respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales.”<sup>4</sup>

Cabe agregar que a los reyes, en algunas épocas, se les permitía cobrar impuestos sobre la tierra conforme a la extensión de ésta, o impuestos personales debidos por los habitantes desde la edad de 15 años, o impuestos sobre los consumos y su introducción ( sal, granos, etc)., Las palabras “tributo” e “impuesto” implicaban un signo de servidumbre o vasallaje que se pagaba a cambio de protección; en las primeras épocas medievales, los hombres libres prestaban servicios personales en las armas. El “estimo” y el “catastro” en la república florentina, eran formas embrionarias de impuestos sobre la renta, y después sobre los capitales.

Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados; algunas veces se les pagaba para gozar de cierta autonomía, por ejemplo los judíos en tiempo de se les

4. Catalina García Vizcaíno, **los tributos frente al federalismo**, pág. 227

pagaba para gozar de cierta autonomía, por ejemplo los judíos en tiempo de Cristo. Los bárbaros, en los últimos años del Imperio Romano, cobraron tributos de los ciudadanos, que eran pagados, primero para apaciguarlos, y luego, en virtud de la conquista. Los hunos, tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos conquistados.

Como antecedente histórico de los tributos en Guatemala, nos remontamos al periodo posclásico, de los mayas, las grandes masas de agricultores de maíz, no solamente tenían que sostenerse a si mismos, sino también su supremo gobernante, a los jefes locales y al clero. Esas masas construyeron los grandes centros ceremoniales y las carreteras elevadas de piedra que conectan las ciudades más importantes.

Adicionalmente, la clase baja de la sociedad maya, tributaba, daba presentes a los Príncipes locales y ofrecía sacrificios en especie a los dioses a través, de los sacerdotes. El tributo y los sacrificios consistían en toda clase de verduras, tela tejida, aves domesticadas, sal, pescado seco. También se tributo con cacao, incienso, miel y cera, collares de jade y coral, así como con conchas. Otra forma de tributación consistió en el trabajo de los esclavos, esa mano de obra era utilizada tanto en la construcción de las obras, como en el cultivo de las tierras de la nobleza. <sup>5</sup>

En la época colonial, la historia del tributo en Centro América, se inicio con la explotación y esclavización indiscriminada de los indígenas por parte de los conquistadores, mediante el sistema conocido como la encomienda.

5. Públicas, **programa de educación fiscal**. Ministerio de Finanzas, pág. 13

La corona española no se ocupó de coparticipar en los excedentes agrícolas generados por las poblaciones indígenas en la medida que contó con el quinto real, un impuesto consistente en la quinta parte de la producción mineral.

Durante la época de la independencia la situación hacendaría de Centro América era deplorable, y el nuevo gobierno, no solo no había podido aumentar los ingresos fiscales, sino que, complicando la situación se había visto obligado a eliminar algunos impuestos, tal era el caso de los estanco, principalmente porque había sido causa de muchos descontentos en el período colonial e incluso fueron esgrimidos como argumentos a favor de la independencia.

Durante la época de la República de Centro América, los impuestos coloniales habían sido suprimidos y habían sido creados nuevos, como el papel sellado, correos, la alcabala marítima y un impuesto que gravaba el valor neto de todas las rentas eclesiásticas. Sin embargo, ninguno de estos llegó a ser importante, a excepción de la alcabala marítima.

#### 1.1.2 Clases de Tributos:

Como se anotó anteriormente el tributo, es el pago que los particulares hacen al Estado en efectivo o de alguna manera por los beneficios que les otorga, siendo el Estado el sujeto activo de la obligación tributaria y los particulares el sujeto pasivo de la misma. Es decir: “El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley.”<sup>6</sup>

6. García Vizcaino, Catalina, **derecho financiero**, pág.41

El tributo se clasifica en:

- impuestos
- arbitrios
- contribuciones por mejoras, o tasas.

En virtud que la presente tesis, trata de la ilegalidad en el cobro de la comisión del 10% que corresponde a los Abogados y Notarios en la compra de especies fiscales y papel sellado especial para protocolo, y que la Superintendencia de Administración - SAT- pretende se incluya en la declaración del Impuesto sobre la Renta, es menester estudiar en especial a los impuestos.

#### 1.2 Definición de impuesto:

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

Los conceptos que se han dado sobre los impuestos son múltiples como tantos son los autores que han tratado este tema, en el derecho financiero, sin embargo el tratadista Manuel Mathus Benavente, lo define: “Es la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, y que da lugar a

relaciones jurídicas de derecho publico”.<sup>7</sup>

Este concepto corresponde al impuesto como simple instrumento del Estado para agenciarse fondos como compensación de los egresos que el Estado tiene que soportar para la prestación de los servicios de caracteres generales.

#### 1.2.1. Elementos característicos de los impuestos

Es una cuota fijada por la ley, que grava por lo general la renta privada.

Es una cuota que resulta de la cantidad de renta, cuya forma impositiva, absorbe de ella efectivamente.

El Poder coercitivo del Estado que se utiliza para la imposición; lo que quiere decir que, el Estado hace uso del poder público para hacer de los impuestos cargas obligatorias fijadas unilateralmente para el poder público.

Ausencia de contraprestación de un servicio en el momento del pago del impuesto.

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

El tratadista Guiliani Fonrouge da un concepto de los impuestos en el cual resume como cierto los caracteres distintivos de los impuestos. “Son impuestos –dice- las

<sup>7</sup> Matus Benavente, Manuel, **finanzas públicas**, pág. 132

prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”.<sup>8</sup>

Del anterior concepto, surgen los siguientes caracteres:

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

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

- “Definición de Manuel Morselli: “El impuesto es una deducción obligatoria de riquezas privadas, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinadas a la consecución de los fines generales de la vida pública.”
- Definición de Viti de Marco: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos”.
- Definición de Ehberg: Este tratadista define los impuestos: “Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de

8. Guilianí Fonrouge, **derecho financiero**, pág. 250

derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.

- Definición de Niti: “El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. El carácter es coactivo y sus productos se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible”.
- Definición de Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidades que no cubre las rentas patrimoniales. 9

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

### 1.2.2 Teoría de los impuestos

- Teoría de la Equivalencia:

Esta teoría sostiene que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Puffendor sostenía que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una

9. Matus. **Ob. Cit**; pág. 251



captación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación para la cuantía de las rentas, para proteger al patrimonio.

- Teoría del Seguro:

Asegura esta teoría que el impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que esta obligado a proporcionar el Estado. De Girardín dice: “El impuesto es la prima del seguro pagada por aquellos que poseen bienes, para asegurarse contra todos los riesgos, de no ser perturbados en su posesión o en su disfrute”.

- Teoría del capital nacional:

Esta teoría dice que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

Vizcaino: “Dice que el impuesto es la parte de poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad en cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas en provecho de las generaciones futuras.”<sup>10</sup>

De lo anterior podemos concluir que el impuesto es la prestación en dinero que el Estado exige a través de su poder coercitivo, a los particulares, quienes están obligados por ley a entregar, para que el Estado preste los servicios correspondientes.

10. Catalina García Vizcaino, **derecho financiero**, pág. 5

### 1.2.3 Clases de Impuestos

#### 1.2.3.1 Ordinarios y extraordinarios:

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

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

de extraordinarios.

#### 1.2.3.2 Directos e indirectos.

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

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

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

últimos suelen llamarse impuestos internos en algunos países.

#### 1.2.3.3 Impuestos reales o personales:

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

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

#### 1.2.3.4 Fines de los impuestos:

El Estado persigue sus objetivos en forma mediata, pues primero debe procurarse recursos y, en segundo término, los ha de destinar para alcanzar aquellos. Mediante la tributación extrafiscal, el Estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata, ya que puede gravar fuertemente actividades que pretende desalentar, o eximir de gravámenes a las que considera oportuno alentar. Este último tipo de tributación, en materia económico-financiera, se origina con el proteccionismo, por ejemplo por derechos aduaneros, altos con relación a mercaderías producidas en el país, y evoluciona hasta transformarse en un poderoso elemento de política económica y social en manos del Estado. Si por este tipo de tributación se debilitaría la posición patrimonial o reduciría de los individuos, ello enervaría a los capitales necesarios para la producción y desalentaría las inversiones, etc., disminuyendo la capacidad contributiva de los afectados, y por consiguiente, cercenaría la posibilidad del Estado de recaudar tributos financieros. De ahí la necesidad de prudencia de los gobernantes en la fijación de tributos.

Los estados recaudan impuestos para:

- mantener las operaciones del mismo gobierno.
- influenciar el rendimiento macroeconómico de la economía (la estrategia gubernamental para hacer esto es conocida como su política fiscal.
- para llevar a cabo funciones del gobierno, tales como la defensa nacional, y proveer servicios públicos.
- para redistribuir los recursos entre los individuos de diversas clases dentro de la

- población. Históricamente, la nobleza era mantenida por impuestos sobre los pobres. En sistemas de seguridad social modernos se intenta utilizar los impuestos en sentido inverso, manteniendo a las clases bajas con el exceso de las clases altas.
- para modificar patrones de consumo o empleo dentro de la economía nacional, haciendo ciertos tipos de transacciones más o menos atractivas.

### 1. 3. Poder tributario del Estado

#### 1.3.1 Conceptos generales

Poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del estado, de exigir contribuciones con respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Este concepto tan genéricamente consignado, ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder fiscal, poder de imposición. Quienes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que, indudablemente es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes, pues en verdad tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen, diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajudiciales.

“El poder tributario o potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal. Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia

espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regula las sanciones respectivas.”<sup>11</sup>

El ejercicio del poder tributario se agota al dictar la norma tributaria, sin perjuicio de la subsistencia del poder tributario para ser ejercido al crear, modificar o extinguir tributos, exenciones y beneficios tributarios, o editar disposiciones tributarias penales, u ordenar por leyes el cumplimiento de deberes formales, o conferir legalmente facultades a organismos recaudadores a fin de que estatuyan ese tipo de deberes. Es decir el Estado, al actuar como sujeto activo de la obligación tributaria, no lo hace ejerciendo el poder tributario, si no como un acreedor al cual le son aplicadas las normas respectivas.

### 1. 3. 2 Carácter del poder tributario:

Los elementos esenciales del poder tributario son los siguientes:

- Abstracto: Algunos autores consideran que para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración, pero en realidad lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al estado y que se otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder.
- Permanente: El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el estado mismo; en tanto

11. García Vizcaíno Catalina, **derecho tributario**, pág. 225

subsista indefectiblemente habrá poder de gravar.

- Irrenunciable: El estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir, es como el oxígeno para los seres vivientes.
- Indelegable: En realidad este aspecto está íntimamente ligado con el anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferir a un tercero de manera transitoria.

### 1.3.3 La potestad tributaria:

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución, la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él. “Esta fuerza del Estado ha sido denominada de diferentes maneras: “Aristóteles hablaba de autarquía, que era sinónimo de autosuficiencia, es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse a sí mismo y realizar sus fines sin ayuda o cooperación extraña.”<sup>12</sup>

A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones

12. Delgadillo Luis Humberto, **principios de derecho tributario**, pág. 3



que debe realizar cada uno de ellos, para la consecución de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

Dentro de este orden de ideas no encontramos que el poder del Estado como organización jurídico política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde otorga la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido.

La potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado, en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, es decir el Organismo Legislativo, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Cuando se habla de la potestad tributaria se refiere a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las

autoridades en materia tributaria, las cuales actúan con sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia tributaria.

Por tanto, cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando nos referimos a la competencia tributaria hacemos alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado. Potestad es poder que emana de la soberanía del Estado; competencia es facultad que deriva de la ley.

Es decir que la potestad tributaria, precisa las siguientes características:

- es inherente o connatural al Estado
- emana de la norma suprema.
- Es ejercida por el Poder Legislativo.
- Facultad para imponer contribuciones mediante ley.

En Guatemala la potestad legislativa del estado, la vemos reflejada en nuestra carta magna, Artículo 239: “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.....”

#### 1. 4 La competencia tributaria:

Al desarrollar este tema, es necesario dejar claro, que al establecer la competencia

tributaria, no se está dejando a un lado el poder tributario del estado, el cual se agota con la creación de la ley, es decir que existe un sometimiento a la norma tanto de parte del Estado en su calidad de sujeto activo como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por lo anterior, resulta que la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

“La ley establece la imposición...pero la aplicación concreta de ese poder pide una actividad distinta de la legislativa, y es la del poder administrador, que también tiene cierta facultad para determinar unilateralmente la obligación, y luego ejecutarla, es decir, para requerir el cumplimiento de ella por los medios administrativos o judiciales, aplicar sanciones (recargos, intereses, multas) y de ejecutar medidas de policía fiscal (que la ley llaman fiscalización). De modo que el poder fiscal no es lo mismo que el poder de imposición, aunque se les considere sinónimos.”<sup>13</sup>

Por lo tanto, es necesario reiterar que cuando se habla de potestad tributaria, nos referimos a la soberanía del Estado, a diferencia de la competencia tributaria, que es la facultad que la ley otorga a ciertos órganos del Estado, para que la hagan cumplir. Corresponde la competencia tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria, órgano descentralizado del gobierno cuya función principal es recaudar los

13. *Ibíd.*

ingresos que el Estado requiere para el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales, y a las municipalidades, con el objeto de recaudar sus propios ingresos.

#### 1.5. Obligación tributaria:

En el derecho (entendido como ciencia jurídica) se ha desarrollado la teoría general de las obligaciones, dentro de la cual se estudia la obligación como una institución jurídica que encuentra aplicación en todas las ramas del Derecho. En ella se define a la obligación o relación obligacional como el vínculo jurídico establecido entre dos personas, por el cual una de ellas puede exigir de la otra la entrega de una cosa o el cumplimiento de un servicio o una abstención.

En toda obligación existen dos sujetos: el sujeto activo o acreedor que tiene un crédito frente al sujeto pasivo o deudor, que es quien debe cumplir la prestación. Para la doctrina jurídica, la prestación es el objeto de la obligación. Entonces, ésta no es una cosa o un bien, sino un servicio, una acción o una abstención que el deudor debe realizar en provecho del acreedor. En consecuencia, siempre consistirá en un comportamiento humano.

La sociedad organizada, arrastra consigo el imperativo de que los gobernantes creen obligaciones tributarias con la finalidad de sostenerse y alcanzar los fines perseguidos de beneficio común temporal.

La creación de las obligaciones tributarias se hace a través de normas de carácter

imperativo esperando obtener de los pobladores el cumplimiento de sus obligaciones, sean permanentes o temporales sin reconocer calidades o cualidades para su cumplimiento, salvo aquellos entes a quienes se exime por un acto realizado.

La sociedad organizada tiende a desplegar actividades económicas, las cuales se denominan actividades financiera del Estado, aspirando obtener y procurar los bienes con que satisfacer las necesidades públicas.

La actividad financiera del Estado evoluciona relacionando tres elementos:

- El sujeto activo, constituido por el Estado, quien es el que crea la norma impositiva;
- El sujeto pasivo, configurado por el contribuyente contra quien se dirige la norma impositiva y la obligación que de ella emana y ,
- La obligación, esencia de la relación jurídico creada para los otros elementos mencionados; es decir, el impuesto a pagar por cada individuo.

La obligación jurídico tributaria nace con una norma jurídica, la que no obliga a nadie, mientras no se de el hecho o situación prevista en ella, una vez dado el supuesto que establece la norma, esto crea un nexo que los liga. Por ejemplo la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece en el Artículo 3: "Son contribuyentes del impuesto las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo." Por

lo tanto mientras no se realice el supuesto establecido en la norma, las consecuencias de su aplicación, no le pueden ser imputadas, es decir no habrá una relación jurídico-tributaria. Sin, embargo de realizarse el supuesto jurídico, inmediatamente se crea un vínculo que genera derecho y obligaciones, y con ello se establece que la relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Este concepto nos permite establecer la diferencia que existe con la obligación tributaria. “En términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Como hemos visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Estos elementos, forman parte de la obligación tributaria, a saber:

**Dar.** Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

**Hacer.** Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales, etcétera.

**No hacer.** El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalen las leyes.

**Tolerar.** Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad.” Por ejemplo tolerar una auditoría fiscal.

La obligación tributaria es entonces la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

#### 1.5. 1. Definición de la obligación tributaria

La obligación tributaria es el vínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente es la ley y constituye el nexo entre el Estado (acreedor tributario) y el responsable o contribuyente (deudor tributario); que se manifiesta en una obligación de dar (pagar tributos) o en obligaciones adicionales de hacer (presentar balances y declaraciones juradas) o de tolerar (soportar las revisiones fiscales). La característica principal de la obligación tributaria es su naturaleza "personal", es decir, que existe un nexo jurídico entre un sujeto activo, llamado Estado o cualquier institución con potestad tributaria delegada (Municipalidades, SAT), y un sujeto pasivo, que puede ser una persona natural o una persona jurídica, que tenga patrimonio, realice actividades económicas o

haga uso de un derecho que genere obligación tributaria, tal como lo preceptúa el Artículo 14 del Código Tributario, “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella...”

La obligación tributaria crea un vínculo entre dos personas por cuya virtud, el deudor es compelido a efectuar una prestación en favor del acreedor, sea dando, haciendo u omitiendo. Es la parte fundamental de la obligación jurídica tributaria y a la vez el fin último al cual tiende la institución del tributo.

En otras palabras, la obligación tributaria es un vínculo jurídico -es decir la "obligatio es juris vinculum"- o sea una relación jurídica, por la cual estamos obligados coercitivamente o sea necesariamente obligados a pagar a alguien una cosa de acuerdo con los principios de nuestra legislación, de nuestras instituciones y según nuestra civilidad.

#### 1.5.2. Fuente

Por fuente se entiende, como el principio de una cosa. En Derecho se aplica el término en varios sentidos, siendo el más usado el que se refiere a la forma de creación de la norma jurídica (la ley, la doctrina, la costumbre, etc.). Precisamente, en lo que respecta a este punto, la fuente única de las obligaciones tributarias es la ley. En el Derecho Privado las fuentes de las obligaciones son la ley y el contrato pero en el Derecho Tributario sólo es la ley, porque la voluntad de los individuos expresada en un



contrato no puede crear el tributo.

La obligación tributaria tiene una fuente inmediata y otra mediata. La fuente inmediata -en sentido específico- lo constituyen los presupuestos de hecho, es decir el hecho generador, cuya realización dan origen al nacimiento de la obligación tributaria. En cambio la fuente mediata -en sentido genérico- es la ley o los dispositivos legales que tengan el carácter de ley.

### 1.5 3. Tipología

Al hablar de tipología de la obligación tributaria, nos estamos refiriendo a su contenido, es decir a las clases o tipos de obligaciones tributarias.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario existen dos tipos de obligaciones tributarias: la sustancial y la formal.

La obligación tributaria sustancial, denominada también "principal", que es además una obligación de dar, consiste en pagar los tributos. Esta obligación está referida específicamente al pago de impuestos dentro de los plazos que establece la ley.

En cambio la obligación tributaria formal, denominada también "accesoria", consiste en obligaciones de hacer (que obligan la presentación de las declaraciones juradas), no hacer (que prohíben la realización de ciertos actos) y tolerar (que obligan a soportar revisiones, controles de parte de la Administración Tributaria).

#### 1.5 .4. Elementos

La obligación tributaria, conocida también en la doctrina cómo "relación jurídica tributaria", según Flores Polo tiene los siguientes elementos sustanciales:

- sujeto activo, titular de la pretensión o acreedor tributario, y que siempre es el Estado o un ente público investido de "potestad tributaria delegada";
- sujeto pasivo o responsable o contribuyente, o deudor tributario, o destinatario legal del tributo, que es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria;
- objeto, es decir: la prestación pecuniaria o en especie, o sea el tributo;
- el presupuesto de hecho (hecho imponible) cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, y que generalmente es un hecho u omisión de contenido económico.

Es del mismo criterio Jarach, quien dice: "Los elementos de la relación jurídico tributaria son los siguientes: el sujeto activo titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras, el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de contribuyente y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del título por causa originaria (solidaridad, sustitución) o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir el presupuesto de hecho, al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria". 14

14. Flores Polo, Pedro, **derecho financiero y tributario peruano**, pág.40

#### 1.5.4.1. El sujeto activo.

Hemos visto como el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de "Fisco") en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal.

En consecuencia el sujeto activo de la imposición, conocido también como acreedor tributario, es el Estado o la entidad pública a quien se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. En otros términos es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

Pero no sólo la Administración Tributaria del Estado puede ser sujeto activo; también las Municipalidades, y en general cualquier ente público distinto del Estado que tenga poder para imponer tributo, previa autorización de la ley. Ello constituye una delegación de la soberanía tributaria, que es privativa del Estado, pero como la condición del sujeto activo de la obligación viene determinada por la ley propia de cada tributo, es el ente delegado y no el Estado el sujeto activo de la obligación tributaria.

En conclusión, el Estado es el sujeto activo o acreedor tributario.

#### 1.5.4.2. El Sujeto Pasivo.

Una definición muy simple del sujeto pasivo de la obligación tributaria, es aquella persona a quien la ley obliga al pago del gravamen, llamado contribuyente.

Según esta definición no interesa a los fines de esta obligación, que tal sujeto sea en definitiva el que pague o no el tributo, según se opere o no, la "traslación" del mismo.

En consecuencia, el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el deudor tributario; obligado al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. En otros términos, es la persona que por estar sometida al poder tributario resulta obligada por la Ley a satisfacer el tributo, a la que comúnmente se denomina contribuyente.

Asimismo, nuestro Código Tributario, define al contribuyente de la siguiente manera:

Artículo 21.- Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

El sujeto pasivo, se divide a su vez en sujeto pasivo de derecho y sujeto pasivo de hecho.

- Sujeto pasivo de derecho (contribuyente).

Es el obligado directo al pago del tributo por mandato de la ley. Es decir tiene una obligación principalísima: el pago del tributo. Junto con esta obligación esencial, traducida en una consecuencia de tipo económico, que significa desprenderse de parte de su riqueza personal para entregársela al Estado, aportando, de esta manera, al presupuesto fiscal, el contribuyente o sujeto pasivo de derecho tiene que cumplir adicionalmente, otras obligaciones secundarias accesorias y formales, clasificadas como: obligaciones de hacer; obligaciones de no hacer; y obligaciones de tolerar.

- Sujeto pasivo de hecho (responsable).

El responsable o sujeto pasivo de hecho, no es el directamente obligado pero debe cumplir la obligación tributaria porque así lo manda la ley. En otras palabras el responsable del tributo o sujeto pasivo de hecho es la persona, natural o jurídica, que está obligada a responsabilizarse por el pago del tributo, porque así lo prescribe la ley. Un ejemplo de ello son los agentes retenedores, regulados en el decreto 20 2006 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria, emitido por el Congreso de la Republica.

#### 1. 5. 5. El Objeto de la obligación jurídico tributaria:

La mayoría de los tratadistas coinciden en señalar que el objeto de la obligación jurídica tributaria es la prestación a que está obligado el sujeto pasivo, en favor del sujeto activo; es decir la prestación consistente en el pago de una determinada cantidad de dinero por concepto de tributo.

De otro lado, el tributo, al margen de las diferencias doctrinarias sobre determinadas características, es la prestación generalmente en dinero que el Estado, para el cumplimiento de sus fines y en virtud de su poder de imperio, exige de todos aquellos que se encuentran sometidos a su soberanía.

De lo señalado en los dos párrafos precedentes podemos concluir que el objeto de la obligación tributaria es el tributo, entendido como una prestación pecuniaria y no como una simple suma de dinero.

#### 1.5.6 Características de la obligación tributaria:

Es necesario determinar las características esenciales de la obligación tributaria, entre las que figuran las siguientes:

Es una obligación ex lege, es decir que la obligación tributaria nace, y se crea por fuerza de la ley,

El sujeto pasivo de esta obligación, será necesariamente el Estado, quien a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

En relación con su objeto, es menester mencionar que la prestación en dinero para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria, manifestado directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta en las de hacer y no hacer, ya que, como se precisó, aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para ese efecto. Sin embargo, es preciso mencionar que el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, toda vez que aquella concepción tradicional del ejercicio de la potestad tributaria con fines recaudatorios se ha superado en la actualidad, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior y otros de carácter interno.

La vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible: toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible.

### 1.5. 7. Nacimiento

El tratadista H. Rossey, establece las siguientes teorías:

Teoría del Nacimiento de la obligación tributaria con la promulgación de la ley.

Establece que la obligación tributaria nace en el mismo instante en que queda promulgada la ley, y ese es el momento que comienzas su obligatoriedad.

Teoría del nacimiento de la obligación tributaria con la realización del hecho generador, incluido en la ley.

Sostiene que sólo cuando se produce el hecho imponible incluido en la ley, nace la obligación, porque ése es el momento en que se conoce al sujeto pasivo obligado a su pago.

Teoría del nacimiento por conjunción del hecho imponible con la causa de la obligación tributaria.

Manifiesta que el débito del impuesto surge con la verificación del hecho imponible con el recurso de otro elemento esencial, que es en definitiva la causa remota de la obligación tributaria, consistiendo en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que se derivan de su pertenencia al conglomerado social y de las cuales, su índice de capacidad contributiva es la base para determinar el monto del impuesto, apoyada esta teoría por los juristas italianos. “ 15

15. Rossey H, **instituciones de derecho financiero**, pág. 224

En el Derecho las obligaciones nacen por tres vertientes fundamentales:

- La ley, por sí misma, sin condicionarse con algún hecho jurídico (obligaciones meramente legales),
- La ley por sí misma, pero condicionado a un hecho jurídico (obligación ex-lege); y,
- La voluntad de las partes (obligaciones voluntarias).

En tal sentido, la obligación tributaria "surge al realizar el presupuesto de hecho generador previsto en la ley...." (Art. 14 del Código.Tributario.). Es una obligación ex-lege porque su nacimiento está condicionado a la realización o no de un hecho jurídico con trascendencia tributaria.

De conformidad con el principio "nullum tributum sine lege" (principio de legalidad), la obligación tributaria nace cuando se realiza el "presupuesto", o sea el negocio jurídico, el hecho económico configurado en la ley; no puede haber obligación tributaria si no tiene respaldo en una ley previa, anterior y expresa, que señale al hecho generador.

La obligación jurídica tributaria es una obligación que nace de la ley. Este principio fundamental se deduce del principio de legalidad, pero la obligación que nace de la ley necesita algún otro puente para que exista la obligación en caso concreto.

La ley no hace sino establecer cuales son los hechos jurídicos que dan origen a las



obligaciones: por lo tanto, existe necesariamente en toda obligación legal una definición por parte de la ley, de cuales son las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, es decir las situaciones de hecho en virtud de los cuales, cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de dar el tributo. Todas estas condiciones, supuestos, presupuestos, circunstancias en una palabra, hechos: son justamente un hecho jurídico de carácter tributario.

En consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, opera en el momento en que se verifica el hecho generador, denominado también hecho jurídico tributario, término adoptado en la actualidad por gran parte de los tratadistas, aun cuando ha recibido críticas, sobre todo de autores europeos. La verificación del hecho imponible es la base que da nacimiento a la obligación, criterio no sólo aplicable a los sistemas donde prevalece la declaración espontánea, sino también en los sistemas del llamado acto de imposición, fundamento jurídico de la obligación de impuesto

La imposición debe tener una causa que la justifique y que fundamente el elemento de voluntariedad de la ley, que se concreta para darle nacimiento, por medio de los órganos pertinentes.

En los estados democráticos los impuestos se establecen mediante el consenso de los ciudadanos, expresado por medio de sus representantes en el Parlamento, él cual tiene en cuenta los motivos que justifican la imposición, la cual está determinada por la

exigencia (causa) de satisfacer necesidades públicas.

El fundamento jurídico del impuesto en el Estado moderno de derecho, radica en la ley. Todo derecho u obligación de impuesto sólo nace conforme a la ley. No debe confundirse el nacimiento de la obligación (que se produce al verificarse el presupuesto o hecho previsto por la ley para que el particular resulte ser sujeto pasivo de una obligación personal y concreta para pagar el impuesto) con el perfeccionamiento de la obligación. Esto ocurre cuando se fija el monto del adeudo del contribuyente por medio del procedimiento establecido al respecto por la ley.

Hay quienes sostienen que la obligación de impuesto no nace solamente al producirse el hecho imponible, sino que se requiere otro elemento esencial: la causa

Para los autores que sostienen tal opinión, la causa de la obligación tributaria consiste en la participación del contribuyente en las ventajas de índole general y/o particular que el contribuyente obtiene como integrante del grupo social.

#### 1. 6. Ubicación de tributos en el derecho público o privado:

Como dice Ranelletti, el Estado, cuando establece un impuesto, actúa ejercitando sobre los súbditos la potestad financiera, la cual se manifiesta de una manera decididamente unilateral; ordenando, compeliendo y permitiendo.

La obligación de impuesto presenta todos los caracteres jurídicos de una obligación de derecho privado, en cuanto hay un acreedor del tributo el Estado, un deudor de la

prestación pecuniaria -el particular obligado al pago-, y un objeto-la suma de dinero adeudada por impuesto, pero es de derecho público, en virtud de que la obligación no nace de la voluntad de las partes, sino impuesta por la ley. En consecuencia, la obligación del impuesto queda sujeta a las normas del derecho público, que es el que formula el fundamento jurídico de dicha obligación.

La imposición debe tener una causa que la justifique y que fundamente el elemento de voluntariedad de la ley, que se concreta para darle nacimiento, por medio de los órganos pertinentes.

#### 1. 7. Determinación

En nuestra lengua, el castellano, "determinar" significa: "fijar los términos de una cosa". En Derecho Tributario, determinar la obligación tributaria es fijar sus términos, sus alcances, su monto, en un caso concreto; y luego de haberse verificado si se han cumplido todos y cada uno de los presupuestos que manda la ley.

La determinación de la obligación tributaria es la consecuencia inmediata de su nacimiento, y obedece a la actuación de la Administración Tributaria o del propio contribuyente, según lo que ordene la ley. Nacida la obligación por haberse producido el hecho imponible; sólo hay una enunciación abstracta de una obligación tributaria, una enunciación de sus presupuestos básicos y de los criterios para su cuantificación.

##### 1. 7. 1 Determinación de la obligación tributaria.

Consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de

incidencia quedo configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta, etc.

En nuestra legislación el término de determinación se aplica a la identificación de los hechos generadores que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales.

#### 1.7. 2. Naturaleza jurídica de la determinación.

Para explicar la naturaleza jurídica de la determinación existen tres tesis:

- Tesis de efectos declarativos, según la cual la obligación tributaria habrá nacido con la realización del hecho generador, y la determinación únicamente tendrá efecto declarativo por parte de la autoridad respecto de la obligación.
- Tesis de efectos constitutivos, de acuerdo con la cual la obligación tributaria nacerá en el momento en que la autoridad administrativa produzca el acto de determinación.
- Tesis ecléctica. En este caso, sus sostenedores atribuyen un carácter constitutivo y declarativo al acto de determinación.

Se puede afirmar que el Código Tributario se aplicó la tesis ecléctica que contempla que la determinación produce efectos tanto declarativos como constitutivos, puesto que tanto el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, ambos coordinadamente declaran la existencia de la obligación tributaria. Es decir, la determinación tendrá un

aspecto declarativo en los casos en que la obligación nazca en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho, y una situación diversa se da cuando se determina y liquida la obligación por parte de la autoridad administrativa

### 1.7.3. Clases de determinación.

Existen tres tipos de determinación de la obligación tributaria, a saber:

- La que lleva a cabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal.
- La que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo. En este caso, se esta ante una determinación de oficio.
- Determinación efectuada por la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, conocida también como procedimiento mixto.
- Determinación llevada a cabo por el sujeto pasivo.

En este caso, el sujeto pasivo reconoce la existencia de hechos generadores que dan lugar a obligaciones fiscales a su cargo, las cuales determina y liquida aplicando a los hechos imponibles los parámetros o bases imponibles previstos en la ley, con los cuales obtendrá el monto de la obligación a su cargo.

La determinación de la obligación por el sujeto pasivo esta prevista en el artículo 105 del Código Tributario, en el cual se establece que: “La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables en su caso, en las condiciones que establezca la ley.”

#### 1.7. 4. Determinación que efectúa el sujeto activo.

Determinación efectuada por la administración, con colaboración del sujeto pasivo.

Este procedimiento se presenta cuando el contribuyente omitió parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones fiscales. Por esta razón, se habla de un procedimiento mixto, porque si bien la autoridad lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria, ello se actualiza con la intervención de los sujetos pasivos principales o bien de terceros. Esta determinación se encuentra regulada en el Artículo 107 del Código Tributario: "Determinación de oficio. En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar."

En el mismo artículo se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria lleve a cabo la determinación, caso en el cual el sujeto pasivo tiene la obligación de proporcionar las declaraciones omitidas o la información necesaria para la determinación de la obligación a su cargo, dentro de un plazo de diez días hábiles, sin transcurrido este plazo, no cumple entonces se procede a la determinación de oficio.

#### 1.7. 5 Extinción de la obligación tributaria

Según la Real Academia Española "extinción" es acción y efecto de "extinguir". Por "extinguir" se entiende: hacer que cesen o se acaben del todo ciertas cosas que desaparecen gradualmente; como un sonido, un afecto, una vida. Conforme al Código

Tributario (Art.35), la obligación tributaria se extingue, por los siguientes medios:

- Pago;
- Compensación;
- Confusión
- Condonación o remisión;
- La prescripción

Los medios de extinción señalados anteriormente, dan por terminada la obligación tributaria en todos sus extremos, efectos y consecuencias.

## CAPÍTULO II

### 2. El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia.

Es definido por Sainz de Bujanda como “el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria.”

De la definición se sigue que el presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo.

La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imponibles o hechos generadores que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo. El legislador selecciona de las fuentes de tributos –tales como el capital, la renta y los consumos- los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera o nacional, etc.

#### 2. 1. Presupuesto de hecho

La hipótesis de incidencia puede ser estudiada desde distintos puntos de vista, es decir, en sus aspectos legal, personal, material, temporal, espacial y mensurable.

- Aspecto legal.

Implica que toda hipótesis de incidencia ha de estar plasmada en ley, en la cual también deben estar descritos sus aspectos mensurables, como, la base o parámetro,



independientemente de los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria.

- Aspectos personales.

En la hipótesis de incidencia se debe determinar el aspecto personal o subjetivo de la obligación tributaria, estableciéndose un nexo entre la hipótesis de incidencia y los sujetos activo y pasivo de la obligación, en razón de un hecho generador.

- Aspecto material.

El legislador seleccionará los hechos impositivos de entre una serie de hechos tributariamente relevantes, como pueden ser:

- Percepción de ingresos.
- Propiedad o posesión de bienes.
- Actos jurídicos
- Consumo de bienes o servicios
- Producción de bienes o servicios
- Aspectos temporales.

En la hipótesis de incidencia el legislador señalará el momento en que debe estimarse consumado el hecho generador.

De acuerdo con este aspecto, los hechos impositivos pueden clasificarse en instantáneos o periódicos.

- Hechos impositivos instantáneos.

Son los que suceden en un lapso determinado, dando lugar a una obligación

tributaria autónoma.

- Hechos imponibles periódicos.

En este caso, el legislador tiene en cuenta, dentro de un determinado período –que puede ser mensual, anual, etc.-, una serie de hechos considerados conjunta o globalmente, que dan lugar al surgimiento de una obligación tributaria, como por ejemplo, los ingresos obtenidos que son tomados como un conjunto de hechos imponibles para efectos del pago del impuesto sobre la renta. Una situación diversa pero también referida al respecto temporal de la hipótesis de incidencia, es el principio de irretroactividad de la ley previsto en el artículo 15 constitucional, y Artículo 66 del Código Tributario, de acuerdo con los cuales la retroactividad de la ley tributaria esta prohibida, es decir que no se puede considerar como presupuestos de hecho a situaciones que hayan tenido lugar antes de la entrada en vigencia de la ley en que son establecidos. Sin embargo es permitida la retroactividad cuando suprima infracciones y establezca sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.

- Aspecto espacial.

En la hipótesis de incidencia también se deberán precisar las circunstancias de lugar; es decir que además de fijarse en ley el presupuesto de hecho, los sujetos pasivo y activo, sus aspectos materiales y temporales, se deberán definir las reglas para determinar en que territorio ha de considerarse como producido el hecho imponible, a fin de estar en posibilidad de determinar cuál es el sujeto activo o acreedor que, en

ejercicio del imperio de la ley, tenga derecho a recaudar un tributo.

Se afirma que los conceptos mencionados revisten importancia porque las normas jurídicas tributarias, como cualquier otro tipo de norma jurídica, tienen un ámbito de validez. Algunos presupuestos de hecho se verán configurados en la realidad, por medio de hechos generadores que tengan lugar en el extranjero, pero cuyos efectos se produzcan en el territorio nacional. También pueden presentarse hechos generadores realizados en el extranjero y en el territorio nacional que den lugar a la interrogante de quién es el titular del crédito tributario.

En principio, se puede afirmar que será titular de un crédito fiscal el estado en cuyo territorio se realice el hecho generador previsto en la hipótesis de incidencia, o cuando el hecho se realice en el extranjero pero sus efectos tengan lugar en territorio nacional; es decir, que será el titular de un tributo el estado en cuyo territorio se produzcan los elementos de la hipótesis de incidencia.

- Aspectos cuantitativos.

La hipótesis de incidencia también será determinada en su aspecto cuantitativo, el cual es denominado la base imponible.

La base imponible será el aspecto material del presupuesto e implica medida, esto es, peso, volumen, precio, longitud, etc.

La doctrina considera que se habla de parámetro cuando la medida no se expresa en dinero; y de base imponible, cuando la medida de la hipótesis de incidencia se expresa

en dinero.

A la base imponible se le aplica el tipo o alícuota, el cual forma parte del mandato establecido en la norma fiscal. El tipo o alícuota señala el monto del tributo que corresponde a cada hecho generador, de acuerdo con el aspecto mensurable del mismo que es señalado por el parámetro o base imponible.

## 2.2 Hecho generador del impuesto

Como se menciona en el capítulo anterior la obligación tributaria, nace de la ley, y con ello el hecho generador.

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en muchas ocasiones se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación:

El hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y por otra parte; el hecho generador, es la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

De lo anterior se puede concluir, que el hecho generador, es la realización real del hecho imponible, y este no es más que un supuesto previsto en la norma, se podría

decir que es el aspecto teórico y el hecho generador el aspecto práctico.

Sin embargo el Código Tributario, determina en su Artículo 31: “Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” **Es decir que nuestra legislación no hace distinción entre el hecho generador y el hecho imponible, pudiendo ser utilizados indistintamente.**

El hecho generador de la obligación tributaria es aquel hecho jurídico constituido, específicamente y concretamente, por la ley, como necesario y suficiente para provocar el crédito o adeudo fiscal. La ley asume función constitutiva al unir al particular con el Estado para que éste adquiera una cierta prestación pecuniaria.

El nacimiento de la obligación tributaria y la producción del hecho imponible son fenómenos que aparecen indisolublemente unidos en el sentido de que se producen en el mismo momento y no puede concebirse el uno sin el otro.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos e hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación tributaria. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado llamar, hecho generador, el cual comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- que en ausencia de cualquiera de los elementos que concurren a formar parte del presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;
- que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido y,
- que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto posible

#### 2. 2. 1 Definición de hecho generador:

Es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona individual o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción. . El hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria.

#### 2.2.2 Importancia del hecho generador:

- para identificar el momento en que nace la obligación tributaria;
- determinar el sujeto pasivo principal;
- 49

- fijar los conceptos de incidencia, no incidencia y exención;
- determinar el régimen jurídico de obligación tributaria;
- para elegir el criterio para la interpretación, para determinar los casos de evasión y definir competencias impositivas.

Los hechos de la vida real pueden provocar efectos jurídicos, sea por la voluntad de la ley o por voluntad de las personas. En primer caso son meros presupuestos de los efectos jurídicos... en el segundo caso producen efectos jurídicos queridos.

El hecho generador tiene carácter de un hecho puro, significación exclusivamente fáctica, ya que no interviene mas voluntad que la ley para dar origen al vínculo tributario. La fuente de la obligación tributaria es la ley, aunque la decrete el nacimiento del vínculo obligacional y lo vincule al hecho.

Cuando el hecho generador sea un acto o negocio jurídico, la voluntad que lo anima es irrelevante para el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho generador puede ser un negocio jurídico; pero lo efectos tributarios nunca son efecto de la voluntad de las partes, sino de la ley exclusivamente.

### 2.2. 3. Elementos del hecho generador:

- El objetivo: es la cosa, el hecho e incluso la simple cualidad de la persona, que constituye el presupuesto objetivo del impuesto.

Gianniní dice que la cosa nunca constituye el elemento objetivo; siempre debe ser un hecho, que puede ofrecer diversas formas. Es una situación de hecho, que puede constituir un estado de cosas, acontecimiento puramente material o económico, o bien una relación jurídica.

- El subjetivo: es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda surgir la obligación tributaria.
- Algunos autores presentan también como elementos: el elemento temporal que el hecho ocurra después de promulgarse la ley. Es la cuestión de la irretroactividad de la ley.

El elemento espacial, es lo que la ley dispone respecto de la circunstancia territorial de los impuestos. Hay algunas legislaciones que exigen el impuesto fuera del ámbito territorial del país (Estados Unidos); otros solo dentro del propio país. El hecho generador siempre está ligado a la capacidad económica del sujeto.

### 2.3 El hecho generador y su relación con la obligación tributaria.

El hecho generador es el efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo y, al corresponder rigurosamente a la descripción formulada por la hipótesis de incidencia, da nacimiento a la obligación tributaria; es decir, a la obligación de pagar el tributo, he allí la relación del hecho generador con la obligación tributaria. La ocurrencia en el mundo real del hecho generador, descrito en la hipótesis de incidencia, traerá como



consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia cada hecho imponible dará lugar al nacimiento de una obligación tributaria.

Entonces, podemos afirmar que, mientras la hipótesis de incidencia tributaria pertenece a un plano abstracto, el hecho generador pertenece a un plano concreto.

A nuestro entender, la definición mejor lograda de hecho imponible es la elaborada por Geraldo Ataliba , quien señala que "el hecho imponible es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que - por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria". <sup>16</sup>

Evidentemente el presupuesto legal y el hecho imponible son conceptos diferentes: el primero es pura abstracción, hipótesis, elaborado en la mente del legislador y plasmado en la ley, el segundo es concreción, certeza, localizado en la realidad y subsumido en la hipótesis. Sin embargo, no es que la hipótesis deje de serlo y se trastoque en hecho imponible. La hipótesis se mantiene en su sitio: la ley. Lo que ocurre en la realidad son hechos, los cuales pueden encuadrar en la hipótesis legal, y de ser así, generar efectos jurídicos tributarios, es decir configurar la obligación jurídica tributaria.

Ciertamente si los hechos acontecidos en la realidad no encuadran en la hipótesis establecida legalmente, son hechos irrelevantes para el derecho tributario pues no

16. Geraldo Ataliba, **hipótesis de incidencia tributaria**, pág. 927

generan ningún efecto.

El hecho imponible no es otra cosa que el negocio o acto económico que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión determina el nacimiento de la obligación tributaria.

Asimismo, Villegas sostiene que "el hecho imponible como hipótesis legal condicionante es un hecho de sustancia económica, al cual el derecho convierte en hecho jurídico."

En consecuencia el hecho imponible, es un hecho jurídico concreto que da nacimiento a la obligación tributaria, ya que la ley por sí sola no puede cumplir con este fin, por no poder indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por lo que se vale del hecho imponible que al realizarse, determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado.

Con respecto al hecho generador, establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, la Corte de Constitucionalidad manifestó: "...hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario dice: `Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria`. Conforme a

estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados, cuya integración se completa durante determinado período.....” 17

17. Corte de Constitucionalidad, **gaceta número 31**, pág. 24

## CAPÍTULO III

### 3. La Administración tributaria:

De conformidad con el Artículo 98 del Código Tributario, las atribuciones de la administración tributaria son: “La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código (Código Tributario) se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asigne funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las que su Ley orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.”

Por consiguiente es necesario realizar un análisis de las facultades y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto a la recaudación de impuestos.

Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna la ley, goza de autonomía funcional, economía, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Fue creada por medio del Decreto

número 1-98, del Congreso de la República, el cual entró en vigencia el 21 de febrero de 1998, y en virtud de los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de República de Guatemala, se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permitan incrementar la carga tributaria. Así también combatir la evasión, la defraudación y el contrabando, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación, para lo cual el Estado delegó las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa.

Recordemos que anteriormente estas funciones le correspondían a la Dirección General de Renta Internas, dependencia del Ministerio de Finanzas Pública, pero de conformidad con el Artículo 49 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), Decreto 1-98 del Congreso de la República, a partir de la entrada en vigencia de dicha ley, la SAT tuvo que asumir en forma gradual, total o parcialmente, las funciones, atribuciones y competencias que tuviera asignadas dicha Dirección, y la Dirección General de Aduanas, y las funciones de fiscalización tributaria asignadas a la Superintendencia de Bancos.

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 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 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.

### 3.1 Fines de la Superintendencia de Administración Tributaria:

- Reformar estructuralmente la administración Tributaria.
- Cumplir con los acuerdos de paz firmados por el gobierno de Guatemala.
- Incrementar la carga tributaria del país.
- fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias

- mejorar la efectividad en los sistemas de recaudación.
- Mejorar el servicio a los contribuyentes
- La descentralización de la entidad estatal, como patrimonio y recursos propios
- delegación de Estado para que administre, recaude, controle y fiscalice los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa.
- Profesionalización de los funcionarios.
- Incrementar la recaudación fiscal.

### 3.2 Organización de la SAT:

La ley faculta a la SAT, a través de su reglamento interno a establecer y desarrollar su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el buen cumplimiento de sus funciones en las principales tenemos:

Las autoridades superiores son:

- a) El Directorio: El cual es un órgano de dirección superior, y esta integrado por 6 miembros; El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside, el Superintendente de Administración Tributaria, quien participa con voz pero sin voto, y cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República. Según el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración tributaria, Decreto 1 98, determina que el Presidente de la Republica designara a cuatro directores titulares y cuatro suplentes entre cualquiera de los doce candidatos

propuestos por la Comisión de postulación. Tales directores ejercerán sus cargos por tiempo indefinido, pudiendo ser removidos previa expresión de causa. El Presidente de la República notifica al Congreso de la República el nombramiento de los directores dentro de los tres días siguientes de haber emitido el nombramiento.

b) El Superintendente de Administración Tributaria: también denominado el Superintendente, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT, según artículo 22 del Decreto 1 98 del Congreso de la República.

c) Los Intendentes. Para el cumplimiento de sus funciones la SAT, cuenta con tres intendencias.

c.1) Intendencia de Aduanas

c.2) Intendencia de Recaudación y Gestión; y

c.3.) Intendencia de Fiscalización.

En virtud que el presente estudio, tiene como fin primordial determinar la ilegalidad del cobro a notarios por parte de la SAT; es menester establecer la funciones de la Intendencia de Recaudación y Gestión. De conformidad con el Artículo 25 del Reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo 2-98 la cual tenemos:

“Intendencia de Recaudación y Gestión. Son funciones de la Intendencia de Recaudación y Gestión, las siguientes:



- a) Planificar, organizar y evaluar las actividades de los departamentos a su cargo y de los Departamentos de Recaudación y Gestión de las Coordinaciones Regionales;
- b) Asesorar en materia de su especialidad a las autoridades de la SAT.
- c) Establecer, en coordinación con la Dirección de Asuntos Jurídicos, los criterios técnicos y Jurídicos aplicables en materia de recaudación y gestión,
- d) Coordinar con las otras Intendencias las acciones necesarias para la correcta aplicación de las normas;
- e) Velar por que las unidades a su cargo cuenten con los recursos humanos, físicos, financieros e informáticos necesarios para su funcionamiento;
- f) Presentar su plan de trabajo y elaborar su memoria de labores para su integración en el plan de trabajo y memoria de labores de la SAT.
- g) Dirigir las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro, devolución de los tributos, incluyendo los que graven el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT, y velar por la aplicación de dichas normas;
- h) Planificar, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con la recaudación y gestión;
- i) Dirigir, planificar coordinar y evaluar las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes;
- j) Dirigir, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley corresponde llevar a la SAT y los

- k) que considere necesarios implementar;
- l) Participar en las negociaciones relativas a la suscripción de contratos para recaudar tributos,
- m) Resolver en forma originaria las solicitudes y procedimientos en materia de recaudación y gestión, conforme a lo establecido en el Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente, y,
- n) Las demás que le asigne el Superintendente en materia de su especialidad.

Para realizar las funciones que le competen, la Intendencia de Recaudación y Gestión está integrada por los departamentos de:

- a) Control a Entidades Recaudadoras y Registro de Ingresos;
- b) Cobranza;
- c) Gestión, Atención y Orientación; y
- d) Contribuyentes Especiales.”

### 3. 3: Principios fundamentales del derecho tributario:

El Derecho Tributario cuenta con principios fundamentales que en algunos casos son garantías del contribuyente, entre los que figuran:

- Principio de capacidad de pago;
- Principio de igualdad;

- Principio de generalidad;
- Principio de proporcionalidad y;
- Principio de Legalidad.;

Para efectos de la presente tesis, solamente estudiaremos el principio de legalidad, en virtud del cual constituye, una de las razones fundamentales en que se funda el presente estudio.

### 3.3. 1 El principio de Legalidad:

El origen del principio de legalidad tributaria en la historia constitucional se atribuye a la Carta Magna inglesa de 1215. La reivindicación del poder del parlamento en cuanto a consentir los tributos, fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos. Se puede decir que los parlamentos tienen origen tributario, pues su función originaria y fundamental fue la de consentir los tributos.

Más recientemente, el principio de legalidad tributaria aparece consagrado en casi todas las constituciones europeas del siglo pasado, en las que se exigía que las contribuciones públicas fueran establecidas mediante ley.

En las Constituciones modernas se amplía el repertorio de cuestiones que han de ser disciplinadas con normas legales. "En los nuevos Textos no es sólo el establecimiento de los impuestos lo que ha de ser obra de la ley, sino también la regulación de las cuestiones básicas del mecanismo impositivo". La Constitución portuguesa desde 1933 ya establece que "en materia de impuestos, la ley determinará:

el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones eventuales, las reclamaciones y recursos admitidos a favor del contribuyente" (artículo 70). Se veía pues, un enriquecimiento del principio de legalidad, ya que se elevaba a rango de principio constitucional la construcción jurídica del impuesto.

Hay autores que diferencian el principio de legalidad del principio de reserva de ley, pero que reconocen la identidad de ambas materias, pues a través de ellos se limita la actuación de la Administración.

El Principio de Legalidad se refiere a la sumisión de la actividad tributaria a la ley, es decir, la Administración financiera sólo puede hacer lo que la Ley expresamente le permite, y no puede extenderse a más, aunque la Ley no lo prohíba.

Por otra parte, el Principio de Reserva de Ley establece que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por la Ley formal: por lo tanto, es un límite al poder reglamentario de la Administración.

En este trabajo al hablar del principio de legalidad nos referiremos indistintamente al principio de legalidad propiamente dicho y al principio de reserva legal.

Según parte de la doctrina, el fundamento o base histórico-constitucional del principio de legalidad es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares, y constituyen una limitación de la libertad y de la propiedad privada. En un Estado de derecho estas invasiones y limitaciones deben hacerse únicamente a través de la ley.

Este principio de legalidad tributaria puede enunciarse diciendo que no debe existir tributo sin ley, y se expresa también con el clásico aforismo latino de "nullum tributum sine lege". Si bien todos están de acuerdo sobre la validez de este principio, ha sido tema de mucha discusión el alcance del principio de legalidad, es decir, cuáles son los elementos del tributo que deben ser definidos por la ley.

En opinión de Jarach, el principio de legalidad significa que "sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto" .

"Finalmente, es la ley la que debe establecer cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo, cuál es la esfera en que se ejerce el poder fiscal para dar origen a un crédito fiscal de ese Estado. Y en el caso de facultades derivadas y no originarias, esto significa que la ley que se delega debe establecer, por lo menos, en términos muy generales, todos esos elementos. Si no lo hace así, las obligaciones impositivas, dispuestas en virtud de una delegación muy genérica, chocarían contra el principio constitucional de legalidad".

En síntesis, según Jarach la ley debe establecer todos los supuestos y elementos del tributo y de la relación jurídica tributaria.

El principio de legalidad tiene una evidente finalidad de seguridad jurídica. Si se deja a la potestad reglamentaria el establecimiento de alguno de los elementos fundamentales de la relación jurídico-tributaria, se quebranta el principio de la certeza del tributo que está implícito en el principio de legalidad tributaria.

Los legisladores de algunos países, por un defecto de técnica jurídica han incurrido en el vicio de dictar leyes viciadas de inconstitucionalidad. Ello ocurre cuando por vía de una ley, delegan en el Poder Ejecutivo la determinación de uno de los elementos de la obligación tributaria. Ello resulta inconstitucional porque se está delegando en un poder que es incompetente para dictar leyes (como lo es el Poder Ejecutivo), la facultad de legislar que está atribuida y reservada al Poder Legislativo.

Por otra parte, "la facultad reglamentaria sirve para aclarar algunos conceptos cuando las definiciones legales no son claras, o para especificar los principios en diferentes casos; pero cuando falta el concepto y no ha sido definido normativamente en la misma ley, no se puede encargar al Poder Ejecutivo que defina el concepto legal en que está contenido el hecho imponible, porque esto es lo mismo que decir que el Poder Ejecutivo expresará sobre qué se aplica el impuesto, y esto, evidentemente viola el principio de legalidad en su propia esencia" .

Compartimos totalmente la opinión de Jarach, para quien en materia de Derecho

Tributario sustantivo, las "normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerse y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas".

El principio de legalidad prescribe que no puede haber tributos sin ley anterior que lo establezca: *nullum tributum sine lege*. "El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder legislativo. Con el reconocimiento de dicho principio, se intenta eliminar la arbitrariedad estatal en la elaboración y cobro de impuestos, medida necesaria para la constitución de un Estado de Derecho."

"El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la Ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley" <sup>18</sup>

El principio de legalidad juega un papel importante para comprender las limitaciones que existen para establecer, por ejemplo, si una situación o acto determinado se encuentra gravado por un tributo. Este estudio tiene como fin primordial establecer, si la comisión del 10% que corresponde a los Abogados y Notarios, en la compra de

18. Monterroso Velásquez de Morales, Gladis, **derecho financiero**, pág. 15

especies fiscales y papel sellado especial para protocolo, no debe ser declarada en el Impuesto sobre la Renta, por no estar determinado en la ley como hecho generador, en atención con lo que prescribe el principio de legalidad.

Debido a la importancia del principio de legalidad en la relación gobernante-gobernado, el mismo ha sido parte integrante de las Constituciones de diversos Estados. Con ello se logra que el referido principio sea de observancia obligatoria y, consecuentemente, difícilmente vulnerado por la legislación ordinaria y función reglamentaria del Estado. Su reforma requiere, por tanto, de un procedimiento más complejo que el que se requiere para reformar leyes ordinarias u otras disposiciones de rango no constitucional. En tal virtud, cualquier norma de rango inferior debe ajustarse al mismo o de lo contrario deviene inconstitucional, en atención a su jerarquía constitucional.

Al igual que el principio de legalidad, existen otros principios cuyo fin primordial es limitar el poder tributario del Estado; sin embargo los tratadistas han coincidido que el principio de legalidad, como límite formal y material, ha sido el más claro e importante, motivando su integración en la mayoría de Constituciones.

Acorde a lo expuesto, el principio de legalidad, al igual que otros principios tributarios, constituye una directriz de observancia obligatoria en la actuación del legislador y la administración pública en general. A manera de comprender más a



fondo el referido principio, se hace necesario efectuar un análisis jurídico de la regulación del mismo en la legislación guatemalteca, además de establecer algunas consideraciones doctrinarias.

El alcance del principio de legalidad se puede precisar en la medida que podamos desentrañar el significado del mismo, de conformidad a nuestra legislación y doctrina. Al igual que varias legislaciones de otros países, el principio de legalidad, en materia tributaria, se encuentra regulado en nuestra Carta Magna, manifestándose dos aspectos de vital importancia: el de reserva de ley y preferencia de ley. En lo que respecta a la doctrina, los autores han desarrollado concepciones simples del significado del principio, coincidiendo en la afirmación “no existe impuesto sin ley anterior que los establezca”.

### 3. 3. 2 Regulación Jurídica:

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la Constitución de la República, Artículo 239:

“Principio de legalidad: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios, 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, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;

- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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 concretan a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

Del citado artículo, se derivan dos aspectos:

- el de reserva de la ley;
- el de preferencia de la ley.

El primero, plasmado en la primera parte del artículo, se refiere a que la única fuente creadora de tributos, en un sentido formal y material, es la ley y ésta a su vez debe ser aprobada por el Congreso de la República. En cuanto al segundo aspecto, la preferencia de ley, consiste en que la ley es superior a cualquier reglamento, circular y otra clase de normativa, sin que las mismas puedan contravenir a lo dispuesto en ley.

Se puede notar que el artículo constitucional analizado establece únicamente lo relativo a disposiciones reglamentarias; sin embargo, mediante una interpretación razonable, en atención a la voluntad del constituyente, parece lógico incluir circulares u otra clase de disposiciones, tendientes a regular o reglamentar.

En la Constitución Política de la República de Guatemala quedó establecido que en

la ley creadora del tributo se deben reglar las bases de recaudación y se hace una enumeración de lo que consiste algunas de ellas: hecho generador, exenciones, sujeto pasivo, responsabilidad solidaria, etc. Sin embargo, el constituyente no aclaró el sentido de cada uno de los conceptos. Ante tal circunstancia, el legislador se encontró en la necesidad de desarrollar legislativamente los conceptos plasmados en la Constitución, aportando para el efecto el Código Tributario. Este cuerpo legal principalmente regula dos aspectos rectores del principio de legalidad: a) la necesidad de la emisión de una ley para decretar los tributos, y; b) definición de algunas bases de recaudación, las cuales tiene su origen en la misma Constitución Política de la República.

La jurisprudencia también ha jugado un papel importante al definir el alcance y dimensión del principio de legalidad. La Corte de Constitucionalidad en reiteradas ocasiones ha reivindicado en sus fallos la importancia del principio de legalidad en materia tributaria, enriqueciendo lo que las leyes prescriben al respecto, por ejemplo:

“... La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma 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, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretan a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia

tributaria..."Gaceta No.31 paginas Nos. 11 y 12, expediente No. 231-93"

Reseña Constitucional:

Luego de conocer acerca de la regulación jurídica actual del principio de legalidad, en nuestro ordenamiento jurídico, resulta enriquecedor un conocimiento más profundo en el tema mediante el estudio del principio de legalidad dentro del contexto histórico.

En la Constitución de la República Federal de Centro América, dada por la Asamblea Nacional Constituyente en 1824, pocos años después de la Declaración de Independencia, se le facultaba a la Asamblea Legislativa de cada Estado decretar cualquier clase de impuestos, de conformidad al gasto de administración y el cupo que le correspondía cubrir acorde a su población y riquezas. Existía una regulación muy superficial, de la materia tributaria debido a que no se determinaba claramente el contenido de un impuesto, siendo la única garantía el hecho que los impuestos tenían que ser decretados por una asamblea representante del pueblo.

Posteriormente, en la primera Constitución del Estado de Guatemala, se adopta la misma regulación tributaria, pero introduciéndose básicamente dos aspectos:

- la facultad del cuerpo legislativo de decretar contribuciones además de los impuestos y;
- el derecho de las municipalidades de solamente proponer arbitrios para los gastos de utilidad común. Nuevamente, no se delimitaba el concepto de impuesto ni tampoco el de contribución, aunque dicha delimitación le seguía

- correspondiendo a la Asamblea Legislativa.

En la Ley Constitutiva de la República de Guatemala, decretada por la Asamblea Constituyente en 1879, se reguló por primera vez la atribución del Poder Legislativo de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, pero sin haber sido establecida la diferencia entre uno y el otro. Luego, en la Constitución Política de la República de Centro América de 1921, el constituyente omitió lo relativo a impuestos extraordinarios y se refirió, únicamente, a impuestos y contribuciones generales, e introdujo la atribución del Poder legislativo de decretar empréstitos en tiempo de guerra como otra forma de financiamiento, si los impuestos no fueren suficientes. Además, en esta misma Constitución, de una manera independiente, quedó establecido lo relativo a Hacienda Pública nacional indicándose que la misma se encuentra compuesta por los impuestos, derechos y contribuciones que decreta el Congreso Federal.

No es sino hasta 1945, año en que se promulgó una nueva Constitución de la República de Guatemala con motivo a la conocida “Revolución del 44”, que el constituyente incluyó en el texto constitucional la obligación del legislador de determinar las bases de recaudación en las tasas, impuestos ordinarios y extraordinarios que decretaren. Dicha circunstancia implicó un evidente avance en materia tributaria, sobre todo en cuanto el principio de legalidad, ya que le impuso al legislador la obligación de definir los términos del impuesto, evitando una creación “vacía” del tributo, a la merced de un poder arbitrario al liquidarse y exigir la obligación tributaria. Pese a la bondad del constituyente, no se estipuló en el texto constitucional las bases de recaudación,

enfrentándose el contribuyente a una igual o mayor arbitrariedad. Es importante recordar que en aquel entonces no existía un Código Tributario que estableciera algunos parámetros para la creación de tributos.

Las constituciones promulgadas en los años de 1956 y 1965, respectivamente, no fueron más que un reflejo de la Constitución de 1945 en materia tributaria, pues el constituyente no introdujo nada innovador en dicha materia. Finalmente, en la Constitución Política de la República promulgada en 1985, se introdujo expresamente el principio de legalidad en materia tributaria. En ese entonces, el constituyente no sólo se centró en la importancia de establecer un Congreso que decretare los tributos, sino también en definir el alcance y contenido de los mismos al detallar algunas bases de recaudación tributaria, bajo la regulación del régimen financiero del Estado.

#### 3. 4 Analogía en materia tributaria:

La analogía, según algunos autores, es un método de integración, al cual se recurre cuando un caso no ha sido previsto por el legislador en alguna de sus suposiciones y existe otro semejante que sí ha sido regulado. “La aplicación analógica sólo puede justificarse cuando una situación imprevista se aplica un precepto relativo a un caso semejante, no por el simple hecho de la semejanza, sino porque existe la misma razón para resolver el caso imprevisto en igual forma que el otro”.

De esa manera existe la posibilidad de integrar mediante analogía, se intenta resolver el mayor número de situaciones por medio del ordenamiento jurídico en su totalidad, lo

que se conoce como hermenéutica jurídica.

En nuestro ordenamiento jurídico existe la posibilidad de integrar mediante analogía. La Ley del Organismo Judicial establece que la analogía sirve para aclarar los pasajes oscuros de la ley. Así mismo, el Código Tributario regula lo referente a la integración analógica en materia tributaria, al establecer literalmente lo siguiente: “Artículo 5. Integración analógica: En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”<sup>19</sup>

En atención al principio de legalidad, el Código Tributario instituye una prohibición a la aplicación de la analogía. Ello responde al peligro que puede representar el ius imperium del Estado en materia fiscal. En principio, el Estado desea afianzarse de más recursos de los contribuyentes y esto lo puede lograr mediante la integración del derecho, en caso de no existir una norma específica. Sin la prohibición a la analogía, el Estado pudiere emplear sus poderes para establecer discrecionalmente la existencia de tributos. De manera que la prohibición citada constituye una herramienta de protección para los sujetos pasivos de los tributos, quienes se encuentran en un plano

19. Eduardo García Maines, *introducción al estudio del derecho*, pág. 342

de desigualdad frente al poder fiscal del Estado.

La prohibición de la integración mediante analogía para los casos citados, consiste en una extensión del principio de legalidad. Si la ley no contempla un caso es riesgoso asumir que el legislador tuvo la intención de hacerlo e intentar aplicar otra norma ajustable en un caso similar.





## CAPÍTULO IV

4. Análisis jurídico del requerimiento ilegal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, formulada a Notarios, con el objeto de incluir en la declaración del Impuesto Sobre la Renta, la comisión que por ley corresponde en la compra de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolo.

Para desarrollar este punto es menester establecer que el Estado, haciendo uso de su potestad tributaria, crea el Impuesto sobre la Renta, el cual es un impuesto directo que grava las rentas de las personas, entendiéndose como tal de acuerdo al Artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: “Se consideran renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos”. Sin embargo para poder determinar que rentas serán gravadas, hay que establecer con claridad el hecho generador del impuesto, a lo cual la Ley del Impuesto Sobre la Renta determina: según Artículo 5 de dicha ley:

“Situaciones especiales. Sin perjuicio de los principios generales establecidos en el artículo anterior, también se consideran rentas de fuente guatemalteca:

a) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras

remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero.

- b) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Guatemala, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.
- c) Todo pago o crédito por concepto de regalías y por asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole, que se preste desde el exterior a personas naturales o jurídicas domiciliadas en Guatemala.
- d) Las rentas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero.
- e) Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros o retrocesiones y los pagos por reafianzamientos.
- f) Las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y del servicio de transporte de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.

- g) Los provenientes de servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza, entre Guatemala y otros países. En todos los casos, independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que presten el servicio.
- h) Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza.
- i) Las rentas provenientes de la producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier otra forma de negociación en el país de películas cinematográficas, para televisión, "video tape", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyecciones, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable.
- j) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificación, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas u entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.
- k) Rentas provenientes de espectáculos públicos, tales como cines, teatro, club nocturno y similares; y
- l) Rentas provenientes de la explotación de loterías, rifas, sorteos, bingos, y eventos similares y los premios que se perciba."

La necesidad de copiar literalmente este Artículo surge para demostrar que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no está establecido como hecho generador del impuesto, la comisión del 10% que corresponde a Notarios en la compra de especies fiscales y papel sellado especial para protocolos, comisión regulada en el Artículo 28 del Decreto 37-92 Ley de Timbres Fiscales y papel sellado especial para protocolos, “De la Comisión. A los patentados para el expendio de especies fiscales, se les reconocerá como comisión un diez por cientos (10%) sobre el monto de sus compras, la que se pagará con dichas especies.

A los Notarios que sean colegiados activos, se les reconocerá como comisión el diez por ciento (10%), en el acto en que realicen las operaciones siguientes:

- 1 En la adquisición de lotes de papel sellado especial para protocolos.
- En la adquisición de timbres fiscales.
- .En el uso de máquinas estampadoras de timbres fiscales, que tengan autorizadas a su nombre,
- En el pago en efectivo del impuesto, cuando así corresponda en los documentos que autoricen y contengan actos o contratos gravados con el Impuesto de Timbres Fiscales.

La Superintendencia de Administración Tributaria proporcionará gratuitamente a los notarios un formulario exclusivamente diseñado para consignar:

- a) De acuerdo a la forma de pago del Impuesto de Timbres Fiscales que corresponda a las operaciones indicadas en los numerales 1, 2, 3 y 4 anteriores.

b) La comisión que se les reconocerá a los notarios en ese mismo acto, y se pagará con dichas especies.”

En el mismo contexto, de la Ley del ISR, establece las comisiones que son consideradas Hecho Generador para el pago del impuesto, y las percibidas por los notarios, en la compra de especies fiscales no figuran.

La Constitución Política de la República es clara al establecer en su Artículo 239: “Principio de legalidad: 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, especialmente las siguiente: a) el hecho generador de la relación tributaria;.....” Por consiguiente para que un impuesto pueda ser exigido por el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, es necesario que en la ley que regule el impuesto a cobrar, este previamente determinado el hecho generador del mismo, por consiguiente, el principio de legalidad establecido en nuestra Carta Magna, no permite que los órganos encargados de la recaudación tributaria, en este caso específico, la Superintendencia de Administración Tributaria, recaude impuestos de manera arbitraria, si no apegados a la ley. La potestad de determinar el hecho generador del impuesto corresponde con exclusividad al Congreso de la Republica.

En otro orden de ideas, si bien es cierto que en la Ley de Impuesto sobre la Renta, se establecen en forma general las “comisiones”, también lo es que de acuerdo al

Artículo 5 del Código Tributario, establece que: “Integración analógica.... Por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributaria.” Por consiguiente la interpretación por analogía, esta prohibida por este ordenamiento jurídico, en estos casos específicos por lo tanto la Superintendencia de Administración Tributaria, no puede crear figuras por analogía y considerar que la comisión del 10% que corresponde a Notarios en la compra de especies fiscales y de papel sellado especial para protocolo, deba incluirse en la declaración del impuesto sobre la renta, como una ganancia, cuando lo que realmente sucede es que es un descuento, toda vez que lo que se percibe no es dinero en efectivo, sino que se pagan las comisiones, con las mismas especial fiscales.

## **CONCLUSIONES.**

1. Que la comisión del 10% que corresponde a Notarios en la compra de especies fiscales y papel sellado especial para protocolo, no es una ganancia, si no un descuento, en virtud que la misma es pagada con las mismas especies fiscales
  
2. La ley del Impuesto sobre la Renta, no incluye como hecho generador del impuesto, la comisión del diez por ciento que corresponde a Notarios, en la compra de especies fiscales, por consiguiente la misma deviene ilegal incluirla en la declaración del dicho impuesto.
  
3. Corresponde por mandato constitucional, únicamente al Congreso de la República, la creación de tributos, es decir que la Superintendencia de Administración Tributaria, no determina por reglamento o por circular, hechos generadores del impuesto, y con ello crear sujetos pasivos de la obligación tributaria y determinar que la comisión del diez por ciento deba ser declarada como renta en la declaración del impuesto sobre la renta.
  
4. La obligación tributaria nace con la ley, y con ella el hecho generador del impuesto, el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación tributaria, es



decir que en el presente caso al no existir relación tributaria entre el Estado y los Notarios, en este caso específico, no nace la obligación tributaria, por ende nada obliga al pago del requerimiento ilegal hecho por la Superintendencia de Administración Tributaria, a Notarios por los descuentos recibidos en la compra de especies fiscales y papel sellado especial para protocolo.

5. La interpretación de la ley por analogía, en materia tributaria esta prohibida específicamente, en la creación de sujetos pasivos tributarios, no puede crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos etc, es decir que aunque en la práctica la Superintendencia de Administración Tributaria, encuentre situaciones análogas, a la presente, es decir que las comisiones se incluyan en la declaración del impuesto sobre la renta, es menester aclarar que a dicha institución le es prohibido, integrar la ley por analogía y suponer que situaciones parecidas, deban ser consideradas como hechos generadores similares.

## RECOMENDACIONES

1. Que el Colegio de Abogados y Notarios emita resolución pronunciándose al respecto, y con ello informar a todos los colegiados, de no incluir en la declaración del impuesto sobre la renta la comisión del 10% que se obtiene en la compra de especies fiscales y papel sellado para protocolo.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, incluya la aclaración en los formularios de compra de timbre y papel sellado especial para protocolo.
3. Que si en caso la Superintendencia de Administración Tributaria, logro la captación del impuesto sobre la renta, sobre la comisión del 10%, proceda a la devolución de lo recaudado.
4. Que se deje de cobrar, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud que no existe fundamento legal para ello.
5. Que si la Superintendencia de Administración Tributario, pretende que se incluya la comisión del 10 %, que obtienen los Abogados y Notarios, en la compra de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolo, que solicite la reforma de ley para que se incluya tal comisión en la ley del Impuesto Sobre la Renta.