

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



**ELEMENTOS JURÍDICOS QUE DEBE CONTENER UNA REFORMA TRIBUTARIA
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA MANTENER LOS PRIVILEGIOS
QUE GOZAN LOS NOTARIOS COMO TALES**

PEDRO POP HUB

GUATEMALA MAYO DE 2012

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

**ELEMENTOS JURÍDICOS QUE DEBE CONTENER UNA REFORMA TRIBUTARIA
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA MANTENER LOS PRIVILEGIOS
QUE GOZAN LOS NOTARIOS COMO TALES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

PEDRO POP HUB

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala mayo de 2012

**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. Avidán Ortíz Orellana
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Modesto José Eduardo Salazar Dieguez
VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO: Lic. Marco Vinicio Villatoro López

Razón: “Únicamente el autor es responsable de los contenidos y las doctrinas sustentadas en la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del examen general público).

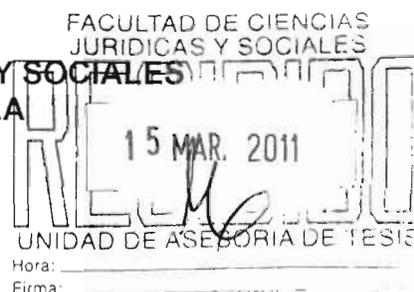


Ciudad de Guatemala,
15 de marzo del 2,011

Licenciado

BOANERGE AMILCAR MEJIA ORELLANA
DECANO FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Presente



Señor Decano:

Me permito, en base al nombramiento de Asesor de Tesis que se me extendió referente al trabajo presentado por la bachiller PEDRO POP HUB, intitulado **“ELEMENTOS JURIDICOS QUE DEBE CONTENER UNA REFORMA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA MANTENER LOS PRIVILEGIOS QUE GOZAN LOS NOTARIOS COMO PATENTADOS”**, he concluido con la asesoría que se me encomendó.

Luego de haber analizado el contenido de la misma, y de haber realizado varias reuniones de trabajo con el estudiante, en los que se acordaron algunos cambios en el desarrollo de la investigación, y que hoy forman parte del trabajo terminado, además de haber analizado el contenido del Artículo 27 de la Ley del Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial Para Protocolos, en cuanto a la referencia que se hace a los Notarios, me permití sugerir al Bachiller Pedro Pop Hub, que cambiará el nombre de su tesis, solamente en la parte final, ya que los Notarios no están considerados como Patentados, el artículo lo describe como tales, por lo consiguiente, sugiero que se intitule la tesis así: **“ELEMENTOS JURIDICOS QUE DEBE CONTENER UNA REFORMA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA MANTENER LOS PRIVILEGIOS QUE GOZAN LOS NOTARIOS COMO TALES”**

El análisis hecho por el Bachiller Pedro Pop Hub sobre los privilegios que tienen adquirido legalmente los Notarios mediante el Artículo 27 de la Ley del Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial Para Protocolos, deben ser tomados en cuenta y aplicarse mediante una reforma al Artículo 57 octavo párrafo del Impuesto al Valor Agregado.



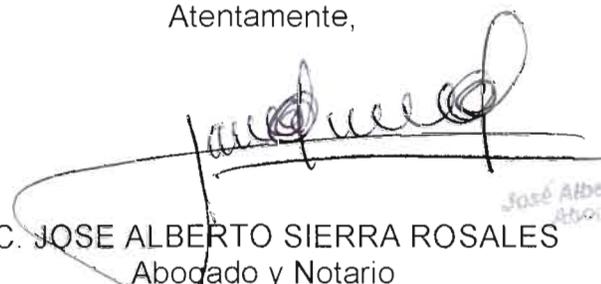
En la actualidad existen varias lagunas legales, y el presente trabajo aporta criterios que deben ser tomados en cuenta, por cuanto que realiza una investigación doctrinal y jurídica, y estos criterios se encuentran basados en la ley y en la misma doctrina.

Tomando en cuenta esos criterios legales y doctrinarios, es interesante el planteamiento de una reforma tributaria que debe tener el Impuesto al Valor Agregado para incluir y mantener el privilegio que goza el Notario en la compra de Timbres Fiscales, al momento de pagar el Impuesto al Valor Agregado por encargo del sujeto pasivo del mismo, cuando suscriben contratos mediante Escritura Pública.

En esa virtud es opinión del suscrito, que el presente trabajo cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento para Exámenes Técnicos Profesionales y Públicos de Tesis, por lo que es procedente continuar con el trámite de su aprobación definitiva.

Sin otro particular, me suscribo.

Atentamente,


LIC. JOSE ALBERTO SIERRA ROSALES
Abogado y Notario
Colégiado No. 7,832

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintitrés de marzo de dos mil once.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) FREDY ADALBERTO POP JUÁREZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante PEDRO POP HUB, Intitulado: "ELEMENTOS JURÍDICOS QUE DEBE CONTENER UNA REFORMA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA MANTENER LOS PRIVILEGIOS QUE GOZAN LOS NOTARIOS COMO TALES".

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, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

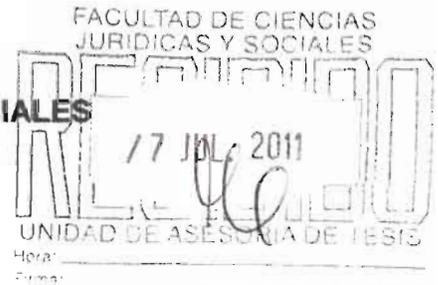


cc. Unidad de Tesis
CMCM/Higs



Ciudad de Guatemala, 07 de julio del 2,011.

Licenciado
BOANERGE AMILCAR MEJIA ORELLANA
DECANO FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Presente



Señor Decano:

Por este medio le informo que en cumplimiento con lo resuelto por la Unidad de Asesoría de Tesis con fecha 23 de marzo de 2011, revisé el trabajo de tesis elaborado por el Bachiller PEDRO POP HUB intitulado **"ELEMENTOS JURÍDICOS QUE DEBE CONTENER UNA REFORMA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA MANTENER LOS PRIVILEGIOS QUE GOZAN LOS NOTARIOS COMO TALES"**.

El trabajo de investigación de mérito que fue ejecutado con la asesoría y acompañamiento del Licenciado JOSE ALBERTO SIERRA ROSALES, quien sugirió las modificaciones técnicas y señaló en su dictamen, que es interesante el planteamiento de una reforma al Artículo 57, párrafo octavo del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado

Considero que es aspecto importante de la propuesta del Bachiller Pop Hub, el que quede definida la función de la Corte de Constitucionalidad como encargada de velar porque no exista violación contra principios constitucionales, y no es un poder político que pueda sustituir al Congreso de la República en la emisión, modificación o derogación de una ley.

Con relación a la metodología empleada, se encuentra apegada a los estándares establecidos en el Reglamento para los Exámenes Técnico Profesionales y Público de Tesis, con la incorporación de elementos en el informe final que hacen que contenga un sistema de expresión didáctico accesible a cualquier lector, además de incluir herramientas para facilitar la comprensión por parte de quienes lo consulten, constituyéndose como un



aporte no solo a nuestra Facultad sino también para las entidades que por su naturaleza están inmersas en la solución del problema vigente.

En conclusión, emito DICTAMEN FAVORABLE al trabajo de tesis presentado por el Bachiller PEDRO POP HUB, por considerar que el trabajo de tesis relacionado llena los requisitos reglamentarios establecidos en el Reglamento para Exámenes Técnicos Profesionales y Públicos de Tesis, por lo que me permito recomendar se emita la orden de impresión de dicha tesis.

Sin otro particular, me suscribo del señor Decano como su atento y seguro servidor.

Atentamente,



LIC. FREDY ADALBERTO POP JUÁREZ
Abogado y Notario
Colegiado No. 3,170

LIC. FREDY ADALBERTO POP JUÁREZ
Abogado y Notario



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, diez de octubre del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante PEDRO POP HUB, Titulado ELEMENTOS JURÍDICOS QUE DEBE CONTENER UNA REFORMA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA MANTENER LOS PRIVILEGIOS QUE GOZAN LOS NOTARIOS COMO TALES. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh



DEDICATORIA

- A Dios: Por ser el omnipotente Creador de todo cuanto existe, quien me dio la fuerza y el valor para llegar a esta, una de mis metas trazadas.
- A mis padres: Emilia Hub (QEPD) y Pedro Pop, por darme la vida y por sus sagrados consejos que los llevare siempre presente.
- A mi esposa: Linda Azucena Mora, por ser la fiel compañera de mi vida y el apoyo moral e incondicional que he tenido.
- A mis hijos: Pedro Edgar Eliseo y Pedro Emilio Danilo, por ser todo un gran tesoro para mí.
- A mis Hermanos: Fidelina, Eliseo, Magdalena, Carlos, Julio Enrique y Salomé, a quienes quiero de corazón y les insto para lograr sus objetivos trazados.
- A: Todos los que de una u otra forma han sido parte especial de mi vida, en especial a los Licenciados José Alberto Sierra Rosales, Jerónimo René López Tello, Jacinto Román López López, de quienes recibí mucho apoyo moral, profesional y ético.
- A mi mentor: Licenciado Héctor Gabriel Cifuentes Rizzo (Q.E.P.D.), a quien le pido a Dios lo guarde con amor.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales:
Gracias, por ser nuestra fuente de inspiración y
conocimientos.

A: La gloriosa y tricentenaria Universidad de San
Carlos de Guatemala, formadora de grandes
profesionales, que hoy ponen en alto del
nombre de nuestra querida patria Guatemala.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario en Guatemala.....	1
1.1 Contenido de derecho tributario.....	4
1.2 Desarrollo histórico del derecho tributario.....	6
1.3 Autonomía del derecho tributario.....	6
1.4 Fuentes y principios del derecho tributario.....	9
1.5 El poder tributario.....	20

CAPÍTULO II

2. Evolución tributaria en Guatemala.....	23
2.1 Definición y conceptualización jurídica del tributo.....	23
2.2 Origen y evolución histórica de la tributación en Guatemala.....	26
2.3 Clasificación de los tributos.....	34

CAPÍTULO III

3. El Impuesto al Valor Agregado IVA y su implementación en el país.....	43
3.1 Antecedentes históricos del IVA.....	44
3.2 Implantación y desarrollo del IVA en Guatemala.....	45
3.3 Del hecho generador, objeto y los sujetos contribuyentes del IVA.....	50
3.4 La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- y sus funciones.....	54

CAPÍTULO IV

4. Contratos afectos y el pago del impuesto mediante timbres fiscales.....	59
4.1 El negocio jurídico en la legislación guatemalteca.....	59
4.2 Contratos que pueden ser pagados mediante timbres fiscales.....	62
4.3 Formas de pago del impuesto de timbres fiscales.....	64

	Pág.
4.4 Imposición de multas e intereses.....	65
4.5 Contratos y formas de pago del Impuesto al Valor Agregado.....	65

CAPÍTULO V

5. Elementos de reforma tributaria al Impuesto al Valor Agregado.....	71
5.1 Pago del Impuesto en contratos gravados.....	71
5.2 Privilegios que gozan los notarios como tales.....	75
5.3 Análisis y reforma del Artículo 57.....	76
5.4 Opinión de los Notarios sobre el Artículo 45.....	79
5.5 La modificación al Artículo 11.....	81
5.6 Proceso para la formación de una ley.....	82

CONCLUSIONES.....	89
--------------------------	-----------

RECOMENDACIONES.....	91
-----------------------------	-----------

ANEXOS.....	93
--------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA.....	115
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

El Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su reglamento según Acuerdo Gubernativo número 424-2006, pueden presentar algunas falencias en cuanto a que se incluya la forma de pagar el Impuesto al Valor Agregado mediante Timbres Fiscales y mantener la comisión que gozan los notarios del 10 % por la compra de Timbres Fiscales.

En la presente tesis, a través de una investigación documental bibliográfica se realiza un análisis sobre la forma de pago del –IVA- mediante Timbres Fiscales en los contratos afectos traslativos de dominio. Asimismo, se describe el vacío legal que existe en los procedimientos para hacer efectivo el pago correspondiente, se destaca que existen falencias en la aplicación de las leyes que regulan el pago del IVA y la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

El objetivo del presente trabajo es: establecer cuáles son los elementos jurídicos que debe contener una reforma al Artículo 57, octavo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento para que se incluya la forma de pagarlo mediante Timbres Fiscales con el fin de mantener la comisión que gozan los notarios del 10 % por la compra de Timbres Fiscales.

El informe de tesis se desarrolla en cinco capítulos: el primero, contiene conceptos fundamentales de derecho tributario que considero son importantes; en el segundo, se describen los conceptos fundamentales de los tributos, su historia y evolución en Guatemala; el tercero contiene la definición, objeto, antecedentes y desarrollo del Impuesto al Valor Agregado en esta República; el cuarto trata los contratos afectos y el pago de impuestos mediante timbres fiscales; y, en el capítulo cinco se describe los elementos jurídicos que debe contener una reforma tributaria al Impuesto al Valor Agregado, para mantener los privilegios que gozan los Notarios como tales.

En la presente tesis utilicé los siguientes métodos: el método histórico para establecer las distintas formas que históricamente se han tributado; el inductivo, para describir los elementos singulares de la investigación; y finalmente el analítico jurídico, ya que partiendo de los Artículos: 57, del Decreto 27-92; 28, del Decreto 37-92; y de las sentencias de los expedientes acumulados 825-2000, 1305-2000 y 1342-2000, emitidas por la Corte de Constitucionalidad con fecha 13 de agosto de 2003.

La conclusión a que llegué es, que se debe incluir en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el párrafo octavo del Artículo 57 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, que los Notarios a cuenta del sujeto pasivo de la obligación pueden pagar el impuesto mediante Timbres Fiscales.

Con la reforma propuesta, se da intervención a los Notarios cuando el sujeto pasivo de la obligación no está inscrito en el Registro Tributario Unificado con actividad lucrativa de venta, urbanización o compraventa de bienes inmuebles, y también se mantiene la comisión respectiva además se beneficia al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, en cuanto a la recaudación de fondos para pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones que el Notario tiene derecho en el relacionado Colegio.

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario en Guatemala

El derecho tributario regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, que las personas deben pagar por los bienes o servicios gravados, las formas de pago y plazos para los mismos, las multas y otras penas que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos de plazos.

El derecho tributario en sentido lato, es el conjunto de principios jurídicos, normas jurídicas, instituciones y doctrinas que desarrollan y regulan los tributos.

El derecho tributario o derecho fiscal es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

Carlos Guilliani Fonrouge expone que el derecho tributario o derecho fiscal es: “la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”¹. Asimismo, hace notar que: “tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la

¹ Guilliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 40.

denominación derecho tributario, los alemanes prefieren la expresión derecho impositivo, mientras que los franceses se refieren al derecho fiscal, que es la expresión más generalizada entre nosotros”².

Manuel Ossorio, define al derecho fiscal como: “Rama del derecho financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas y otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”³.

Sergio Francisco de la Garza, propone de una definición positivista y bastante escueta del derecho tributario, y se hace la pregunta del porqué nace el derecho tributario, encontrando respuesta en Jarach, quien afirma que por razones tributarias nace el Estado moderno de derecho, atribuyéndole importancia primordial a la relación jurídico tributaria y al tributo en particular. Argumenta además que: “El derecho tributario es el conjunto de las normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídico tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de tributos”⁴.

El autor guatemalteco, René Arturo Villegas Lara, define al derecho tributario así: “es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el

² **Ibíd.**, Pág. 37.

³ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 323, 329.

⁴ De La Garza, S. F. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 32

conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”⁵.

Buscando otra definición nacional, la autora guatemalteca Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales define al derecho tributario como: “la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser origen del mismo”⁶.

El análisis que propone Fonrouge en el que prácticamente pone de relieve las diversas manifestaciones del derecho tributario, y concluye como se ha indicado que la denominación apropiada es **derecho tributario**; además considerando que en América Latina predomina la expresión **derecho tributario**, y que incluso existe una entidad denominada Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

El término tributario es más adecuado que el fiscal como relaciona Cabanellas; esto en virtud que éste último término puede interpretarse que se refiere al fisco lo cual es un vocablo o expresión muy escueto para conceptualizar tan amplio genero de estudio. Las acepciones que creo más adecuadas son las propuestas por el autor Sainz de Bujanda y la Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, al describir la rama de estudio en mención con una descripción de sus distintos campos de estudio, lo cual es bastante acertado en virtud que como toda disciplina jurídica, en esta materia,

⁵ Villegas Lara, René A. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**. Pág. 133.

⁶ Monterroso Velásquez, Gladys. **Derecho financiero parte I, finanzas públicas**. Pág. 15.

contiene normas jurídicas, principios, instituciones y doctrinas que regulan y desarrollan el contenido, las características, autonomía, los tributos, la relación jurídico tributaria, el poder tributario y los sistemas tributarios; por lo cual comparto dicho criterio.

1.1 Contenido de derecho tributario

Las disciplinas jurídicas desarrollan divisiones según sea su ámbito de estudio. En la presente disciplina jurídica, el derecho tributario en general y en forma panorámica, observamos que está contenido en dos grandes divisiones: una primera parte o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial, que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario.

La parte general es la teóricamente más importante, porque contiene aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad.

Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes. Esa armonización constituye la parte básica de la materia. Además, esta parte comprende las normas generales aplicables a todos los tributos sin excepción alguna.

La parte general está comprendida dentro de nuestro ordenamiento jurídico en la Constitución Política de la República de Guatemala, y el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario; cuerpos normativos que comprenden un fragmento doctrinario de los principios tributarios, definiciones aplicables a todos los tributos, plazos, extensión de la obligación tributaria, disposiciones generales, infracciones, sanciones, y los procedimientos administrativos y judiciales afines con los tributos.

Doctrinariamente la parte general del derecho tributario comprende: a) El derecho tributario material y b) El derecho tributario formal.

a) El derecho tributario material: que contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria, como nace y se extingue la misma, examina por lo tanto sus diversos elementos como sujetos, objeto, fuente, causa, hecho generador y elemento temporal. El derecho tributario material es aplicable a toda la legislación tributaria.

b) El derecho tributario formal: esta parte del derecho tributario contiene lo concerniente a la aplicación de la norma al caso concreto en sus diversos aspectos, especialmente la determinación del tributo, su objeto es establecer la suma de dinero que debe pagar cada persona y cómo llega esta cantidad al Estado.

1.2 Desarrollo histórico del derecho tributario

El derecho tributario tiene su origen en el derecho común que nace del derecho civil. Según Héctor Villegas: “El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el ius civile romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado”⁷.

El derecho tributario al ser una rama del derecho financiero posee su génesis paralelamente con éste, por lo que los antecedentes del derecho tributario son análogos a los del derecho financiero. Asimismo, su desarrollo histórico está estrechamente relacionado a la evolución histórica de los tributos, por lo que en otro apartado del presente trabajo se analizará separadamente el origen y progreso del mismo.

1.3 Autonomía del derecho tributario

Esta disciplina jurídica contiene y desarrolla normas jurídicas, principios, instituciones y doctrinas propias que la distinguen de otras disciplinas jurídicas. La autora Gladys Monterroso manifiesta que se ha discutido mucho sobre la autonomía de las diferentes materias que comprenden el derecho en general, y se ha estimado que el derecho

⁷ Villegas, **Ob. Cit.**, Pág. 138.

tributario es: “una rama autónoma del derecho, porque cuenta con todos los elementos para ser considerado por sí mismo autónomo”⁸.

Los elementos propios que brindan autonomía a los derechos tributarios, son:

- a) Sus propias normas: Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, leyes tributarias especiales (ISR, IVA, IUSI, CAUCA, IETAP y otras), así como sus reglamentos.
- b) Sus propios principios: principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de irretroactividad, principio de justicia tributario y principio de no confiscación.
- c) Su propia doctrina: en la actualidad con el aporte que diversos autores han realizado se ha enriquecido la doctrina tributaria.

Existen también posiciones divergentes respecto a la autonomía del derecho tributario, entre ellas se encuentran:

- a) Las que niegan todo tipo de autonomía al derecho tributario (aún la didáctica), porque lo subordinan al derecho financiero.
- b) Los que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo. Criterio que sostienen autores como Alessi, Gaetano o Vita, y también destacados especialistas en derecho tributario como Giannini, Tesoro, Micheli, Hensel, Blumenstein y Ataliba.

⁸ Monterroso Velásquez, **Ob. Cit.**, Pág. 25.

- c) Aquellos que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica o científicamente autónomo. Los autores extranjeros como Tratabas y De la Garza y argentinos como Jarach y García Belsunce, adoptan esta postura. Los criterios citados hablan de autonomía *estructural u orgánica y dogmática o conceptual*.
- d) Quienes afirman su dependencia con respecto al derecho privado (civil y comercial) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado pero si no lo hace, sigue rigiendo éste (posición del autor francés Gény).
- e) Los que estiman que es una rama del derecho parcialmente autónoma ya que ésta se encuentra inmersa de principios y normas del derecho en general.

Como se puede observar, se ha discutido mucho por los diferentes tratadistas y estudiosos sobre la clase de autonomía que tiene el derecho tributario, y la mayoría de los autores en especial Héctor Villegas, han llegado a la conclusión de que ésta se divide en dos:

- a) Autonomía didáctica: es el estudio separado de cada rama jurídica, cuando estas se relacionan con un mismo objeto adquieren determinado volumen, y es necesaria la separación para su estudio, por lo que no se trata de una autonomía total.
- b) Autonomía científica: la autonomía científica de cada rama del derecho no puede existir dentro de un derecho nacional, por lo que los tratadistas aseguran que lo único científicamente autónomo en el orden jurídico de un país es lo que en ese país se entiende por derecho, su aplicación e interpretación.

1.4 Fuentes y principios del derecho tributario

Al referirme a las fuentes del derecho tributario, estos son los medios o hechos generadores de los principios, instituciones y normas jurídicas que regulan la actividad tributaria del Estado. Según Kelsen, la norma superior es fuente de la inmediata inferior, y define como fuente la creación de la norma, o sea que el acto legislativo que la crea es fuente de la Ley y la Ley es fuente del derecho.

Según la Licenciada Gladys Monterroso: “En el derecho tributario, al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico público, la teoría de las fuentes del derecho se ajusta a los modos de creación de derecho escrito por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre”⁹.

De lo anteriormente expuesto cabe resaltar la puntualidad con que se expone la descripción de una fuente de derecho; sin embargo es preciso agregar que las fuentes del derecho se dividen en: fuentes históricas, fuentes reales y fuentes formales.

Es importante mencionar que, las fuentes formales dentro del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, se encuentran desarrolladas en el Artículo 2 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el cual establece que son: A) las disposiciones constitucionales; B) los tratados y las convenciones internacionales que

⁹ Monterroso Velásquez, **Ob. Cit.**, Pág. 61.

tengan fuerza de ley; C) las leyes ordinarias; D) leyes especiales; E) los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

A) Las disposiciones Constitucionales: La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República, ésta como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación, interpretación y aplicación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en caso de que una norma ordinaria se contraviniera a lo dispuesto en la Carta Magna ésta es inconstitucional; al contradecir cualquier norma jurídica jerárquicamente inferior es nula de pleno derecho en virtud que en la Constitución Política de la República se encuentran regulados los principios que forman la plataforma del derecho. La Constitución Política de la República instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirma principios generales del derecho tributario que son la base del sistema financiero, principios sobre los cuales las leyes ordinarias deben regular la relación tributaria.

B) Los tratados internacionales: Para Raúl Rodríguez Lobato los tratados internacionales son: “considerados como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes. Y toda vez, que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, y que constituyen una fuente formal del derecho”¹⁰.

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 29.

En materia tributaria los tratados internacionales serán de intereses económicos, por lo que pasan a formar parte del ordenamiento jurídico, siempre y cuando los tratados sean negociados y firmados entre los países contratantes, y posteriormente sean ratificados por los países signatarios, previo a que se lleve a cabo el procedimiento legislativo es ésta la razón, por la cual considero que los tratados también son fuentes del Derecho Tributario, ya que éstos están dentro de nuestro ordenamiento jurídico con la misma jerarquía de leyes ordinarias.

Según el Artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial establece que los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía constitucional y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno. Asimismo, en el segundo párrafo regula que las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos, y que carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía interna.

C) Leyes ordinarias: Las leyes son fuentes del derecho tributario, ya que estas son normas jurídicas cuya observancia son de carácter obligatorio por medio del cual el Estado regula las diferentes materias del derecho, particularmente en este caso, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual tiene regulada las bases de recaudación, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, los sujetos tributarios, la base imponible, las deducciones y asimismo todo tipo de infracciones y sanciones tributarias. Sin embargo, es de advertir, que las leyes están dentro de un orden jerárquico, en el

cual la Constitución Política de la República ocupa el rango superior y por consiguiente, en segundo lugar están las leyes, que son las normas ordinarias producto del resultado de un procedimiento legislativo, por parte del Congreso de la República.

D) Leyes especiales: Al indicar leyes especiales, nos referimos a todas aquellas leyes ordinarias que desarrollan alguna fracción del derecho tributario en específico; dentro de éstas encontramos la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, el Código Fiscal, entre otras; e indudablemente la Ley del Impuesto al Valor Agregado objeto de análisis del presente trabajo.

E) Los reglamentos: Estos constituyen un elemento muy importante dentro del derecho tributario, son emitidos por el Organismo Ejecutivo, e indiscutiblemente necesario para posibilitar la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma. La reglamentación de las leyes es una función administrativa que corresponde al poder ejecutivo, y su función es la de desarrollar la ley, contemplando no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma; en Guatemala, cualquier disposición reglamentaria que tergiverse a la ley ordinaria es nula ipso jure; pudiéndose invocar su inconstitucionalidad de inconformidad del último párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República.

Sin embargo, hay que tomar en cuenta que para algunos autores, verbigracia, Mabarak Cerecedo, expone que los reglamentos se pueden estudiar: “desde el punto de vista

material e indica que la ley y el reglamento son exactamente iguales, ambas son disposiciones de carácter general, impersonal y abstracto dictadas por el poder público, por lo que los dos regulan de manera obligatoria la conducta de los gobernados, en cambio, desde el punto de vista formal, ley y reglamento son ordenamientos jurídicos diferentes puesto que mientras la ley es expedida por el Poder Legislativo, el reglamento es elaborado por el Poder Ejecutivo”¹¹. Según Fraga Gabino desde el punto de vista material, la ley es la que se caracteriza por ser “un acto que crea modifica o extingue una situación jurídica general”¹².

No obstante, lo anterior estoy de acuerdo con lo que el profesor García Maynez, expresa sobre lo que es la ley, ya que la considera como: “una regla jurídica de observancia general, producto de un procedimiento legislativo”¹³. Contrario a lo que es el reglamento, producto del Organismo Ejecutivo, y su finalidad siempre será la de desarrollar el contenido de una ley, razón por la cual por ninguna circunstancia podrá ampliar los preceptos legales de la ley.

Al analizar las fuentes del derecho tributario, se debe analizar también los principios ya que estos forman parte de la doctrina de las fuentes del derecho, constituyen el fundamento de algo, son lineamientos a través de los cuales se crean, interpretan, modifican y aplican los preceptos jurídicos.

¹¹ Mabarak Cerecedo, Doricela. **Derecho financiero público**. Pág. 54.

¹² Fraga, Gabino. **Derecho administrativo**. Pág. 42.

¹³ García Maynez, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 52.

La Ley estricta no puede abarcar todas las posibilidades o eventos que en vida se presentan. De ahí que, en la aplicación de las normas jurídicas a casos concretos, se adviertan lagunas legales que dejan al juzgador la necesidad de acudir a otras fuentes para someter la controversia sometida a su conocimiento.

A falta de un precepto expresamente aplicable, de debe hacerse valer de dos criterios, el primero interpretando según los principios generales del derecho, como lo establece el Artículo 4 del código tributario, en el que contempla los principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se realizan conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el código tributario, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial; y, el otro aplicando la analogía jurídica como se fundamenta en el Artículo 5 del mismo cuerpo legal, que establece la Integración analógica.

Y, en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 del código tributario. Sin embargo, por aplicación analógica no se pueden instituir sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Los principios tributarios, no son más que lineamientos por los que se debe regir el sistema tributario de un país, en la actualidad los generalmente aceptados son: a) de

legalidad, b) capacidad de pago, c) de igualdad, d) de generalidad, e) de proporcionalidad, y el de no confiscación.

a) Principio de legalidad tributaria: uno de los principios esenciales de los Estados modernos es el de legalidad, es un elemento que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público; es básico en nuestro ordenamiento constitucional, tal y como claramente expresa el preámbulo de la Constitución Política de la República, al delegar al Estado, como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz.

Este principio, establece que corresponde con exclusividad al organismo legislativo, en su carácter de representante del pueblo, el hecho de acordar o decretar impuestos ordinarios o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, definiendo claramente las bases de la recaudación.

Además exige que la Ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc.

El principio de legalidad en materia tributaria, se encuentra desarrollado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual regula que

corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, además de determinar las bases de recaudación, esto quiere decir que es clara la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez.

Además los impuestos deben observar dos presupuestos, el primero, que sean necesarios para el Estado. Obligadamente se basaran en necesidades que deberán justificarse puntualmente. Sin tal justificación, el impuesto ordinario y extraordinario puede considerarse inconstitucional. La justificación debe estar contenida en una exposición de motivos. Y el segundo, que las bases de recaudación formen parte de la ley o decreto. Estas bases están contenidas en el Artículo 239 de la Constitución.

b) Principio tributario de capacidad de pago: según este principio, la carga tributaria que una persona debe soportar depende de la capacidad económica de pago de esa persona, medida por la renta o la riqueza que ésta posea. Para ello se debe determinar objetivamente tres factores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo. Así tenemos que, los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan más impuesto. El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala dispone que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, por lo que las estructuras de las leyes tributarias deben ser conforme al principio de capacidad de pago.

La gaceta número 37, sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 28 de septiembre de 1995, define que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor, de esta forma el sacrificio sea igual. Y, para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente.

Ahora bien, para identificar la capacidad económica de un individuo, es engañoso ya que, ¿cuál es la capacidad económica de quien, agobiado por la necesidad, se ve obligado a vender su casa? Puedo afirmar en tal supuesto, que no existe capacidad económica y, sin embargo, en todos los sistemas tributarios la venta de un inmueble está configurada como hecho imponible generador de deudas tributarias, tanto para el adquirente como para el enajenador, la solución de este caso debe venir por vía de las exenciones o bonificaciones, no por vía de la exclusión a priori de la norma general.

Otro ejemplo lo constituye hoy la administración pública, que creó la modalidad de contratar personal bajo el renglón de servicios técnicos, dichas relaciones a mi criterio tienen toda la calidad de relación laboral, sin embargo afectan a estos trabajadores no solamente con la limitación de sus derechos como trabajadores sino que, se les crea la obligación de contribuir como sujetos del Impuesto al Valor Agregado, como resultado de los servicios que estos prestan. Se puede presentar el cuestionamiento, ¿la retribución que reciben estos servidores no es un ingreso que es necesario para la satisfacción de necesidades mínimas? Entonces ese rubro ¿porqué esta afecta?

c) Principio tributario de igualdad: dispone el Artículo 4 de la Constitución Política de la República, que en Guatemala que todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, y que el Estado no puede establecer discriminaciones subjetivas. En ese sentido el campo tributario debe garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas. Este principio no prohíbe las exenciones de carácter personal cuando ellas estén inspiradas en el bien común como son las exenciones a favor del Estado, de las Municipalidades y de las organizaciones de beneficencia.

Es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, exigiendo que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone en relieve es la misma. Ello significa que la capacidad de pago, es conforme el principio de capacidad económica.

Si bien, todos han de contribuir al financiamiento del gasto público, de conformidad con su capacidad de pago, este principio debe aplicarse teniendo en cuenta la existencia de otros principios, y especialmente las exigencias del principio de proporcionalidad o progresividad. La conexión entre igualdad y proporcionalidad en el ámbito tributario guarda estrecha relación con la construcción que del primero de estos principios ha realizado la doctrina, según la cual más allá de la igualdad formal, ha de atenderse también a su contenido o exigencia de igualdad real.

El principio de igualdad, indica que se ha de gravar según la capacidad de pago, lo que no supone una igualdad aritmética, sino un sistema tributario justo. En conclusión, este principio en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad de pago, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera; al emplear el principio de igualdad ante la Ley y también en la aplicación de la Ley, se garantiza la positividad de otros principios constitucionales, disponiendo así de un marco tributario que se traduzca en un ordenamiento efectivo del gasto público y una asignación equitativa de los recursos públicos.

d) Principio tributario de generalidad: este principio se encuentra enunciado de conformidad con el Artículo 135, de la Constitución Política de la República, inciso d), en el que establece que son deberes de los guatemaltecos, entre otros, el contribuir con los gastos públicos, en forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes.

Este principio, indica que todos han de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, lo que se matiza con el principio de capacidad de pago y el de igualdad. Este principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales, lo que no impide las exenciones justas.

e) Principio tributario de proporcionalidad y el de no confiscación: de acuerdo con estos principios la obligación constitucional del Estado es orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del

ingreso nacional. Este argumento está basado en la consolidación del principio de justicia social, contemplando dentro de esta distribución la carga del gasto público. El principio de proporcionalidad, realiza una determinación concreta de la prestación tributaria de cada persona mediante las tarifas correspondientes, gravando con mayor intensidad la mayor capacidad económica, sin que en ningún caso el tributo pueda tener alcance confiscatorio.

En este sentido, se puede entender que, la proporcionalidad por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscación, la previsión constitucional que obstaculiza o prohíbe la confiscatoriedad del sistema tributario constituye, en principio, una previsión tautológica, porque la confiscatoriedad constituye un concepto que por propia esencia, permanece fuera del ordenamiento tributario. El tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional y por exigencia dogmática, está basado en la capacidad de pago de quien es llamado a satisfacerlo; de ahí que la distribución equitativa del gasto público se fundamente en los principios tributarios, y al momento de afectar el patrimonio del contribuyente se manifieste la confiscación.

1.5 El poder tributario

El poder tributario es la facultad que tiene el Estado de exigir el pago de contribuciones conocidas como tributos a personas individuales y jurídicas o bienes de las mismas que se hallen en su jurisdicción, sea esta territorial o no. El poder tributario es inherente al

Estado, nace y permanece con él, no puede ser objeto de cesión o delegación, la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de la población. Se ha considerado que el poder para establecer tributos, acuñar moneda y declarar la guerra constituye el núcleo identificador de la soberanía política.

Con el constitucionalismo del Siglo XIX, el establecimiento de los tributos y la aprobación de los presupuestos pasa a ser competencia del poder legislativo, los parlamentos, y la aplicación y efectividad del tributo y la ejecución del presupuesto constituyen una actividad administrativa reglada sometida a derecho. La Constitución Política de la Republica de Guatemala de 1985, establece los principios materiales para ejercer el poder de legislar, la potestad legislativa, en materia financiera. Este poder posee su base legal constitucional en el Artículo 239 de la Constitución. El poder tributario y sus clases, devienen del poder del Estado en el ejercicio del *Ius Imperium*, con la facultad de crear y exigir prestaciones pecuniarias para cumplir con sus fines.

Se conocen principalmente dos clases de poder tributario y son los siguientes:

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

El poder tributario tiene características que lo hacen diferente a los demás poderes del Estado, estos se pueden enumerar de la siguiente forma:

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

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

CAPÍTULO II

2. Evolución tributaria en Guatemala

Antes del descubrimiento y posterior a la conquista de América, en Guatemala los quichés, tamub, ilocab, rabinleb y cakchiqueles ya tenían un concepto del tributo, ellos formaron una sociedad estamentaria en cuya cúspide estaban los jefes de las parcelas conocidos como ah pop, quienes eran alimentados y sostenidos por lo tributos de las clases bajas.

2.1 Definición y conceptualización jurídica del tributo

Para iniciar con las distintas definiciones de tributo, expongo primero la que Héctor Villegas, considera como: “prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”¹⁴.

Carlos Guilliani Fonrouge, define a los tributos como: “las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”¹⁵. En esta definición el autor pone de manifiesto la posición de la sujeción territorial para el ejercicio del poder tributario, esto en virtud que dentro del ordenamiento jurídico

¹⁴ Villegas, **Ob. Cit.**, Pág. 67.

¹⁵ Guilliani Fonrouge, **Ob. Cit.**, Pág. 311.

español, el poder tributario se encuentra distribuido en competencias constitucionales que otorgan potestad administrativa a entes públicos territoriales para crear tributos.

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

Para conceptualizar el tributo, considero que es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción; puesto que es creado por la voluntad soberana del Estado sin participación de los individuos que habitan en ese Estado.

Doctrinariamente, las definiciones jurídicas que pretenden establecer una idea más simple sobre este instituto se puede encontrar por ejemplo, en la de Manuel Ossorio, que expresa: “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Gravamen, carga”¹⁶.

Para el tratadista Héctor Villegas los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Y asevera que: “El tributo es un

¹⁶ Ossorio, **Ob. Cit.**, Pág. 995.

ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la Ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”¹⁷.

Guilliani Fonrouge, considera que los tributos son: “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”¹⁸.

Ante la innegable trascendencia que el tributo tiene como medio para financiar los crecientes gastos públicos, no se puede ignorar el protagonismo asumido en la actualidad por el tributo como instrumento de política económica en general. Lo polémico es acerca de la utilización del tributo como instrumento de la política económica, lo cierto es que no puede verse el tributo como la única manifestación jurídica a través de la cual los entes públicos puedan actuar de forma compulsiva sobre el patrimonio de los administrados.

En los actuales momentos, la actividad financiera pública no se limita única y exclusivamente a la obtención de ingresos tributarios, sino que a la ampliación de las actividades públicas que ha conducido a un progresivo y simultáneo ensanchamiento del concepto de gasto público. Si bien la ampliación del gasto público conlleva al cumplimiento de las propuestas hechas por los gobiernos, esta no sería la respuesta

¹⁷ Villegas, **Ob. Cit.**, Pág. 67 y 80.

¹⁸ Guilliani Fonrouge, **Ob. Cit.** Pág. 283.

razonable para la necesidad del establecimiento de tributos o bien elevar los porcentajes de los ya existentes. Por ello, el tributo no constituye hoy la única manifestación del poder público proyectado sobre el patrimonio de los ciudadanos, encaminado a satisfacer las necesidades públicas, a financiar el gasto público. Son muchas las prestaciones patrimoniales impuestas a los ciudadanos tendientes a la misma finalidad, encubiertas en ocasiones con nombres que, sin renombrar el tributo (mora e intereses), propician la aplicabilidad de un régimen jurídico desfallecido que el aplicable a las categorías tributarias.

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

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

2.2 Origen y evolución histórica de la tributación en Guatemala

Un breve recorrido por el origen del tributo en la República de Guatemala, supone reconocer que si comienzo se da desde que el tributo fue reimplantado en mayo de

1814, cuando el Rey Fernando VII regresó a la Corona, dando un golpe de Estado en contra de las Cortes Generales, declarando nulos todos los decretos y leyes dimanados de los cuerpos legislativos y constituyentes de Cádiz, por lo que volvieron a implantarse los tributos.

En 1815 mediante Real Cédula se ordenaba la vuelta al sistema del tributo para el Reino de Guatemala, por lo que se celebró sesión entre Bustamante y la Junta Superior de Real Hacienda para conocer oficialmente de la Real Cédula, en la que se proveía que se restableciera el tributo y que se le diera el nombre de “contribución”.

La Junta Superior de Real Hacienda mediante auto, declaró que ningún indio era tan rústico como para que no se le pudiera hacer comprender que todos los individuos debían contribuir a las necesidades del Estado, por lo que ahora se da otra interpretación en relación al objeto del tributo.

En la Ciudad de Guatemala, la Constitución Política fue jurada en junio de 1820 por el Presidente Carlos Urrutia, bajo esa circunstancia política y jurídica entre en vigencia la Constitución de Cádiz. Mediante esta constitución parecía cobrar fuerza legal las disposiciones legales que suprimían el tributo, quienes deseaban la independencia frente a España trataron de persuadir a los indios de que el tributo estaba nuevamente suprimido para que no lo pagaran y cortar así la fuente principal de los sueldos de los funcionarios reales.

Las autoridades no permanecieron al margen de la duda, por lo que se dio una interesante polémica, pues algunas personas sostenían que el tributo no quedaba implícitamente abrogado con la vigencia de la Constitución por cuanto que los indios tenían la obligación de contribuir a los gastos públicos como todo y cualquier otro ciudadano. Otras, en cambio, que la esencia de la carga fiscal del tributo era el reconocimiento de un vasallaje por parte del tributario, lo que era incompatible con el espíritu del nuevo ordenamiento jurídico, en el que no había vasallos.

Después del 15 de septiembre de 1821 la primera noticia en relación al tributo fue que los indios debían seguir pagándolo. Los indios pidieron una rebaja en el tributo, a lo que Gainza resolvió que era el Congreso quien debía instalarse, sancionar la contribución y que la misma debía ser general y de todas las clases, sin la denominación de tributo.

Muchos pueblos esperaron de la independencia la supresión total del tributo, sin embargo lo que se realizó fue una rebaja al mismo. Se equiparó la significación de la palabra tributo a la significación de la palabra contribución, con la diferencia de que el objeto de la misma iba a ser que el ciudadano aportara al Estado cierta cantidad de dinero como contraprestación de los servicios y obras que éste realizaría para ellos, y lograr de esa forma una satisfacción del interés social. De esa forma los recopiladores de la Historia de la Cultura de Guatemala, Edna Elizabeth Escobar Medrano y Edgar González Camargo, en su libro titulado Antología, manifiestan que: “las contribuciones fueron generalmente aumentando para lograr satisfacer la cuota que el Estado necesitó

para realizar sus funciones.”¹⁹ Con ello intentaron propiciar una tendencia al capitalismo dependiente, imitando a varios países europeos, sin embargo ni Europa ni los Estados Unidos brindaban los estímulos para viabilizar un cambio de la estructura agraria colonial. La serie de medidas para pasar de un gobierno de tipo conservador a liberal provocó el impulso de un sinnúmero de reformas y proyectos. Gálvez puso en vigor una política tributaria encauzada a hacer llegar a las arcas del Estado, los fondos necesarios para el amplísimo programa de reformas que necesitaba urgentemente de considerables cantidades de dinero. Estableció una tributación general de los ciudadanos, correspondiente a 2 pesos per cápita. Lo cual molestó a los peones y clases desposeídas. Impuso la prisión y hasta el embargo sobre los bienes de los ciudadanos que incurrieran en mora o incumplimiento de pago de la mencionada contribución.

Durante el período de Cerna, Guatemala, como el resto de países de América Latina, necesitaba del apoyo económico de las grandes superpotencias, por lo que buscaron el mercado europeo y estadounidense. Guatemala lo hizo con el café.

Cuando Justo Rufino Barrios llega al poder, se consolidó la fuerza triunfante que abrogaba cambios profundos en la estructura del Estado. Abolió las formas del gobierno conservador: Consejo de Estado, Asamblea, Consulado de Comercio, Sociedad Económica, el Patronato y Cabildo Eclesiástico, que eran controlados por las familias influyentes y la Iglesia. Separó el Ministerio de Hacienda del Despacho de

¹⁹ Escobar Medrano, Edgar y González Camargo, Edna Elizabeth. Antología. **Historia de la cultura de Guatemala**. Pág. 336.

Guerra. Es decir, desde su gobierno el Ministerio de Hacienda es independiente y se encarga principalmente de los ingresos y egresos del Estado.

Durante el período del régimen liberal, la deuda pública fue un instrumento a favor de los sectores caficultores destinados a acrecentar sus niveles de acumulación. Por ello, el orden de las finanzas en general y de las finanzas gubernamentales en particular se enlaza con un todo, especialmente con el elemento crediticio. Guatemala, se vio en la necesidad de solicitar préstamos a países extranjeros debido a la falta de fondos producto de la centralización del poder militar de Centroamérica impulsado por Barrios (1876).

El Estado no pudo ser un libre agente y disponer de recursos porque tenía que atender a las deudas contraídas. Lo cual siguió de esa forma, pues durante el gobierno de Barillas el Estado reconoció internacionalmente que no podía cumplir sus compromisos financieros por la falta de fondos suficientes, y cubrirían sus deudas con el traspaso de bienes a esos acreedores foráneos.

Entre las seis décadas siguientes, de 1900 a 1960, la estructura del sistema financiero continuó siendo la misma, es decir estuvo a cargo del Organismo Ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Hubo un incremento sustancial en la carga impositiva, derivado de la inflación y deflación de la moneda. El Estado de Guatemala continuó contrayendo deudas públicas tanto nacionales como extranjeras.

En 1969, al realizarse un estudio completo sobre la estructura, funciones, procedimientos, personal, puestos y salarios de entonces Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los funcionarios del mismo organismo con la cooperación de otras entidades tuvieron como resultado el primer diagnóstico que reflejaba el crecimiento desarticulado de las unidades que formaban su estructura, y que, a la vez, labores idénticas eran desempeñadas por elementos diferentes, o bien, realizaban funciones distintas a las establecidas legalmente, provocando duplicidad de esfuerzos o vacíos en la actividad²⁰.

Además, no era posible efectuar una diferenciación clara de los niveles en su organización, ya que los aspectos de rutina deberían de ubicarse en los niveles operativos, mientras que los trascendentales eran exclusivamente del nivel superior.

Se evidenció la falta de coordinación y de comunicación entre las direcciones afines y se observó la carencia de un reglamento que regulara la totalidad de la estructura y funciones básicas que tuviera como propósito evitar confusiones para poder delimitar las responsabilidades de cada una de las partes que formaban el sector público financiero.

Las anteriores dificultades u obstáculos llevaron a las autoridades del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a concretar una reforma administrativa, que expusiera lineamiento claros y definidos congruentes con el Plan de Desarrollo Nacional, es decir, tendiente a mejorar su capacidad de control, fiscalización, recaudación y

²⁰ López Santiago, Manuel Gregorio. **Manual de hacienda pública guatemalteca**. Págs. 20-26.

racionalización de la gestión administrativa, es decir, lograr su eficiencia administrativa que a su vez constituía el fundamento financiero del mismo Plan.

En julio de 1970 se aprobó el Plan Nacional de Desarrollo para el Quinquenio 1971-1975 y con ello se agilizó la prosecución de sus objetivos fundamentales eficientemente como promotor del desarrollo, poniendo en acción al Ministerio de Finanzas Públicas, para que a través de esta entidad, se pudiera mejorar la recaudación de recursos existentes del fisco y financiar la parte que le corresponde al sector público en el desarrollo nacional y, en la misma forma, racionalizar su gasto a efecto de coadyuvar con los demás sectores de la economía.

En septiembre de 1987, durante el gobierno de Jorge Serrano Elías, fue aprobada por el Organismo Legislativo una reforma fiscal que incluía modificaciones a las leyes del Impuesto Sobre la Renta y la del Impuesto al Valor Agregado, cuyo propósito se orientaba a evitar la evasión fiscal y ampliar la base de tributación.

Además de ser una condición exigida por el Fondo Monetario Internacional para conceder créditos al país, era un proyecto del ejército, que quería mayores recursos para llevar adelante el proyecto contrainsurgente, esta reforma no modificó la injusta estructura impositiva. El sistema tributario mantiene sus rasgos anacrónicos y profundamente injustos: los impuestos indirectos constituyeron en 1991 el 75% de los ingresos tributarios del gobierno; y los impuestos directos el 25% (el promedio en toda América Latina es 31% para los impuestos indirectos y 69% para los directos).

Un congresista estadounidense comentó a finales de 1991 “Guatemala tiene los niveles de impuesto más bajos del mundo. La evasión fiscal en 1990 fue de un mil trescientos millones de quetzales, equivalentes al 35% del presupuesto general del Estado”²¹.

Durante el gobierno de Ramiro De León Carpio, se impulsó varios programas tendientes a satisfacer las demandas de los sectores democráticos, lamentablemente abandonó la política económica neoliberal por adoptar otra que combatiera la pobreza y mejorara la vida de la mayoría de la población cosa que no le dio fruto. Pretendió suspender la privatización de empresas privadas y servicios públicos²². Pero persistía la misma estructura política, económica y social radicalmente injusta, raíz del enfrentamiento social y del conflicto armado. Pero, De León tuvo la oportunidad de fortalecer el consenso entre la sociedad civil y sobre esa base iniciar la erradicación de la sobreexplotación y sus consecuencias, desmontar el aparato estatal excluyente, terrorista y corrupto, crear y fortalecer instituciones de participación de la sociedad civil, etc.

En la actualidad, las Finanzas Públicas del Estado de Guatemala están en crisis. Existen leyes vigentes pero no positivas. El Organismo Legislativo y el Congreso de la República de Guatemala, emiten leyes que no corresponden a la sociedad guatemalteca, buscando con ellos mejoría en las arcas estatales sin ver el daño que se produce a la sociedad.

²¹ Escobar Medrano y González Camargo, **Ob. Cit.**, Pág. 825.

²² *Ibíd.*, Págs. 827-840.

2.3 Clasificación de los tributos

En Guatemala, la clasificación de los tributos, se divide en doctrinaria y legal. Entre la clasificación doctrinaria se puede encontrar: impuestos, tasas, contribuciones especiales y arbitrios. Y, entre la clasificación legal se puede citar: la que establece el Artículo 10 del Código Tributario. Para los efectos del presente trabajo solo desarrollaré lo concerniente a los impuestos.

El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Según Manuel Ossorio, impuesto es: “Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles, y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos”²³.

Para el tratadistas, Manuel Matus Benavente, el impuesto es: “una cuota en dinero recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo con reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”²⁴.

²³ Ossorio, **Ob. Cit.**, Pág. 495.

²⁴ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas**. Pág. 132.

Carlos Guilliani Fonrouge, define esta institución, así: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles”²⁵.

Héctor Villegas, al igual que Guilliani Fonrouge, aceptan como una prestación proveniente de los impuestos la dineraria, y no omite como parte importante de la definición el Hecho Generador, utilizando el sinónimo de hecho imponible como uno de los principales elementos de los impuestos al decir que “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”²⁶.

La Licenciada Gladys Monterroso, expone: “Los impuestos como parte de los tributos, son prestaciones en dinero que el Estado exige a los particulares como producto de la realización de un hecho preestablecido en la ley y que son parte importante y esencial de los recursos con que cuenta el Estado moderno”²⁷.

Cabe destacar que los impuestos conforman un área muy importante dentro del derecho tributario; sus características y elementos son tan significativos como su conceptualización.

Entre de las características de los impuestos se encuentran las siguientes: a) Obligatoriedad, b) Estatal, c) Legalidad, d) Generalidad, e) Especialidad.

²⁵ Guilliani Fonrouge, **Ob. Cit.**, Pág. 291.

²⁶ Villegas, **Ob. Cit.**, Pág. 72.

²⁷ Monterroso Velásquez, **Ob. Cit.**, Pág. 101.

- a) **Obligatoriedad:** surge de una obligación de dar dinero o cosas, en la actualidad esta prestación es predominantemente pecuniaria.
- b) **Estatal:** es una obligación emanada del poder imperio del Estado, lo que justifica su coercibilidad y la facultad por parte del Estado de hacer efectivo su cumplimiento por todos los medios legales establecidos en las leyes de la materia.
- c) **Legalidad:** se encuentran establecidos en la Ley, por el principio de reserva de ley.
- d) **Generalidad:** es aplicable a personas individuales o colectivas.
- e) **Especialidad:** es aplicable a las personas que se encuentren en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o realización de ciertos actos.

Los impuestos tienen los siguientes elementos: a) Poder universal del Estado, b) Forzoso, c) Pecuniario, d) Legalidad.

- a) **Poder universal del Estado:** los impone unilateralmente, atendiendo a sus necesidades.
- b) **Forzoso:** el contribuyente debe pagarlo aun en contra de su voluntad y no se le pregunta si está de acuerdo con el o no.
- c) **Pecuniario:** Sumas pagados en dinero.
- d) **Legalidad:** deben estar contenidos en una ley.

Al analizar los principios de los impuestos, se hace referencia a criterios básicos sobre los cuales girarán las actividades tributarias del Estado.

El tratadista Adam Smith, señala: “la existencia de cuatro principios que son: Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía”²⁸.

- a) Principio de Justicia: los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir en proporción a los ingresos que gozan bajo la protección del Estado. Este principio se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.
- b) Principio de Certidumbre: el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas. Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien debe pagar las penas en caso de infracción, etc.
- c) Principio de Comodidad: todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Esto significa que un impuesto cobrado inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el cobrado después de la situación que la originó. A mayor tiempo para el cobro, mayor es el sacrificio para el individuo que lo paga.
- d) Principio de Economía: todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recaude y lo que ingrese en el tesoro público del Estado sea lo más pequeño posible. Ejemplo: Si para cobrar un impuesto se contratan muchos funcionarios y

²⁸ Universidad de San Carlos de Guatemala. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal.** Pág. 108.

empleados públicos lo más seguro es que los sueldos que se les pague devorarán la mayor parte del producto de los impuesto.

Los impuestos se clasifican en: Directos, Indirectos, Personales, Reales, Ordinarios, Extraordinarios y Único.

A. Impuestos directos: Este impuesto establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el Estado, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero, un caso típico es el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

Entre las características de los impuestos directos están:

- a. Los que gravan el patrimonio en forma total, ejemplo: Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), que recae sobre los activos fijos.
- b. Los que gravan el patrimonio en forma parcial, ejemplo: Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI) Que recae sobre los bienes inmobiliarios.
- c. Los que gravan las rentas como beneficios periódicos, un ejemplo es el pago de Impuestos Sobre la Renta (ISR).
- d. Los que gravan beneficios esporádicos debidamente comprobados, un ejemplo son las retenciones en forma definitiva del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto de herencias, legados y donaciones.

B. Impuestos indirectos: Estos Impuestos grava los objetos de consumo en general o determinados servicios y se encuentra incluido dentro del precio con indicación o sin ella. Se establece tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final siendo este el que al final paga la totalidad del impuesto.

Características de los impuestos indirectos:

- a) Gravan la venta, transferencia, exportación de bienes y suministro nacional, ejemplos:
 - a.1) Impuesto al Valor Agregado (IVA).
 - a.2) Impuestos nacionales internos a los consumos, un ejemplo en Guatemala, es el impuesto al consumo de bebidas alcohólicas.
 - a.3) Impuesto nacional a la primera transferencia en el mercado de automotores en Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla este tipo de impuesto.
- b) Los que gravan la adquisición, importación o consumo de bienes y servicios, tenemos los siguientes ejemplos:
 - b.1) Impuesto al Valor Agregado, (IVA).
- c) Los que gravan el ejercicio de actividades, servicios o profesiones habituales lucrativas, ejemplo:
 - c.1) Impuesto al Valor Agregado.
- d) Los que gravan la exteriorización documentada de actos y negocios jurídicos, ejemplo:

- b.1) Impuesto al Valor Agregado, en la transferencia de bienes inmuebles, en la adjudicación de bienes muebles e inmuebles en pago y en la permuta de bienes inmuebles.

El impuesto directo crea efectos en la población por cuanto grava la riqueza, afectando la economía, ya que las personas ven directamente castigada la posesión de bienes por parte de la imposición, y el Estado puede contar con índices de ingresos con un alto grado de certeza.

Por otra parte, la riqueza de un individuo puede manifestarse de forma indirecta a través de su propia utilización, que puede ser gravada por un impuesto indirecto, como los impuestos de transmisión o circulación de bienes, o los que gravan el consumo; si bien éstos últimos pueden establecer discriminaciones en perjuicio de los más débiles en el plano económico, que de esta forma pagarán la misma cantidad de impuesto indirectos que los de mayor poder adquisitivo.

De ahí que, un sistema impositivo será tanto más justo cuanto más descansa sobre una base de impuestos directos. Sin embargo, existe la propensión por parte de los Estados de incrementar los impuestos indirectos por la mayor facilidad y cuantía de su recaudación.

Con un sistema social, económico, financiero y cultural como en el que se encuentra Guatemala, es muy difícil poder implementar un impuesto único, pues actualmente los

dueños de la propiedad inmobiliaria no siempre obtienen los ingresos suficientes como para soportar la carga del pago de los impuestos como únicos contribuyentes, y las personas que obtienen mayores ingresos no son en la mayoría de los casos quienes poseen la tierra.

El Impuesto único es una modalidad que la doctrina trata de instituir a los Estados modernos, fundamentada en el establecimiento de una sola carga tributaria que contemple una efectiva proporción de la carga del gasto público atendiendo a la capacidad económica del contribuyente. En la actualidad se tiene una nueva concepción sobre los impuestos, las corrientes modernas propugnan por un impuesto único que tendría el beneficio de sustituir a todos los impuestos que se aplican en un sistema impositivo, para reunir todas las cargas tributarias en una sola, constituyendo una sola fuente de impuestos: la renta de una economía.

Un sistema de impuesto único contaría con la ventaja de evitar la doble o múltiple tributación, así como una simplificación en el cobro del mismo, y lo más importante, según esta teoría, es que la carga tributaria descansaría sobre la capacidad real económica de contribuyente.

El legislador intenta establecer impuestos sobre quienes pueden pagarlos, aquéllos que tienen capacidad económica para soportarlos. La capacidad económica depende de la riqueza, que se manifiesta por la tenencia de un patrimonio, la obtención de una renta o la capacidad para el consumo. De ahí que los impuestos sobre la renta y el patrimonio

sean considerados impuestos directos, porque gravan la riqueza en sí misma, y los impuestos al consumo sean indirectos, porque gravan la capacidad económica de consumir.

CAPÍTULO III

3. El Impuesto al Valor Agregado, y su implementación en el país

El Congreso de la República, mediante el Artículo 1 del Decreto 27-92, establece un Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre actos y contratos que se gravan en esa ley, quedando la administración y control bajo la responsabilidad de la Dirección General de Rentas Internas.

Según Juan Carlos Gómez Sabini, se puede definir el IVA como: “un impuesto general de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo y se exige con ocasión de la entrega de bienes o prestación de servicios que tengan lugar en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, así como en la importación de bienes”²⁹.

El objeto de este impuesto es: “gravar el valor agregado en cada fase de la actividad mercantil (producción, distribución, venta, etc.), los pagos sucesivos por este concepto representan una carga fiscal idéntica al impuesto satisfecho por el consumidor final y su valor se obtiene deduciendo en cada fase, del impuesto, que grava las operaciones del sujeto, el impuesto que grava sus adquisiciones”³⁰.

En el IVA, las entidades mercantiles como el comerciante individual sólo son intermediarios del impuesto, ellos a diferencia del resto de la población tributante

²⁹ Gómez Sabini, Juan Carlos. **Comentarios sobre el IVA**. Pág. 3.

³⁰ **Ibíd.**

pueden adquirir beneficios indirectos solo por el hecho de ser agentes retenedores del impuesto. Por ello, puedo indicar que si un comerciante compra mercancías o paga los servicios de luz, agua, teléfono, reparaciones, seguros, transportes, alquileres, compra de maquinaria, etc., en cada uno de estos pagos debe cancelar el impuesto en forma directa y, cuando ellos vendan sus productos o bienes o presten sus servicios, deben incluir y retener el IVA al momento de extender sus facturas, pero al declarar ante el Estado, del 12 % retenido solo pagan el 5 %, teniendo un beneficio equivalente al 7 %.

Para Armando Porras y López, el IVA es: “un impuesto sobre las ventas y servicios, repercutible e indirecto”³¹.

3.1 Antecedentes históricos del IVA

El sistema impositivo al valor agregado fue propuesto originalmente en 1919 en Alemania y establecido por primera vez en Francia en 1954, pero fue hasta 1967 cuando se generalizó, al requerir la Comunidad Económica Europea, la implantación del IVA a todos sus países miembros, con el propósito de que al armonizar los impuestos indirectos a las ventas, se favoreciera el tráfico de importaciones y exportaciones de productos y servicios gravados con impuestos esencialmente similares. En la actualidad todos los países miembros de la CEE y la mayor parte de los demás países de Europa Occidental y muchos países de Sudamérica, tienen implantado el sistema del IVA.

³¹ Porras y López, Armando. **Manual de derecho tributario**. Pág. 438.

3.2 Implantación y desarrollo del IVA en Guatemala

En la República de Guatemala, durante el Gobierno de facto del General Efraín Ríos Montt, el 6 de julio de 1983, fue aprobado el Decreto Ley número 72-83, correspondiente a la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado en la Venta de Mercancías y en la Prestación de Servicios no Personales, (IVA) y fue publicada en el Diario Oficial del 11 de julio de 1983.

El 27 de julio de 1983, fue aprobado el Acuerdo Gubernativo número 571-83, correspondiente al Reglamento para la aplicación de dicha Ley, el cual fue publicado en el Diario Oficial del 28 de julio de 1983. Tanto la Ley como el Reglamento respectivo, entraron en vigor el 1° de agosto de 1983.

Para la implantación del IVA en Guatemala, el Gobierno consideró lo siguiente:

- a) Que el Impuesto del Timbre sobre Ventas, no constituía un adecuado instrumento de recaudación fiscal, sino por el contrario, facilitaba una alta evasión en su recaudación, debido a que su monto estaba incorporado en forma acumulativa a los precios que pagaba el consumidor.
- b) Que el Impuesto al Valor Agregado, proporcionaría mayor seguridad fiscal y tratamiento equitativo, independiente para cada una de las etapas del proceso de importación, producción, distribución y venta final de bienes, así como servicios no personales; y,

- c) Que el Impuesto al Valor Agregado, formaría parte del conjunto de medidas fiscales de reactivación económica.

El desarrollo del IVA en nuestro medio se fue dando de la siguiente forma:

El 29 de septiembre de 1983 se publicó en el Diario Oficial el Decreto Ley número 120-83, por medio del cual se aprobaron algunas modificaciones al Decreto Ley número 72-83, antes mencionado. Dichas modificaciones entraron en vigor a partir del 1° de octubre de 1983. Una de las modificaciones más importantes fue la rebaja de la tasa del impuesto que originalmente era del 10% al 7%.

El 18 de abril de 1984 se publicó en el Diario Oficial el Acuerdo Gubernativo número 248-84, por medio del cual se aprobaron algunas modificaciones al Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Acuerdo Gubernativo número 571-83, mencionado anteriormente.

El día 14 de septiembre de 1984 se publicó en el Diario Oficial el Decreto Ley número 97-84, que contiene la Ley de Impuesto al Valar Agregado, con vigencia a partir del 1° de octubre de 1984. Dicho Decreto derogó el Decreto Ley número 72-83, el Capítulo I y los Artículos 15 y 16 del Capítulo IV del Decreto Ley número 120-83. Se emitió con el propósito principal de incluir en un solo texto legal las disposiciones del Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de facilitar su comprensión y aplicación. Además, de introducir algunas modificaciones a dicha ley.

El 25 de octubre de 1984 se publicó en el Diario Oficial el Acuerdo Gubernativo número 907-84, correspondiente al Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el cual entró en vigor el día de su publicación. Derogó los Acuerdos Gubernativos números 571-83 y 248-84. Su propósito fundamental fue emitir las normas reglamentarias para la correcta aplicación de las disposiciones legales.

El Decreto Ley número 97-84 fue reformado por los Decretos números 60-87 y 95-87, los cuales entraron en vigor a partir del 8 de octubre y del 15 de diciembre de 1987, respectivamente.

El Acuerdo Gubernativo número 907-84 fue derogado por el Acuerdo Gubernativo número 448-88, que contiene el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual empezó a regir el día 1 de julio de 1988. Dicho Reglamento tiene por objeto normar lo relativo al cobro administrativo del Impuesto al Valor Agregado y establecer los procedimientos para facilitar la recaudación y el control del mismo.

El día 17 de octubre de 1989 se publicó en el Diario Oficial el Decreto número 50-89, que contiene reformas a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, con vigencia a partir del 25 de octubre de 1989.

La administración del Impuesto al Valor Agregado, según lo indica en el Título III, Capítulo I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 26 que el Registro de contribuyentes se llevará en base al Número de Identificación Tributaria (NIT), para

fines de control y fiscalización de este impuesto. En cuanto a los procedimientos y las características del mismo los fijará el Reglamento.

El destino del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra regulado en el Capítulo V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente en el Artículo 10, que establece que de la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a 3.5% se asignará íntegramente para el financiamiento de la paz y desarrollo, con destino a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud, infraestructura, introducción de servicios de agua potable, electricidad, drenajes, manejo de desechos o a la mejora de los servicios actuales.

La distribución de estos recursos y los intermediarios financieros se canalizarán de la siguiente forma:

1. Para las municipalidades del país 1.5%, éstas podrán destinar hasta un máximo del 25% de la asignación establecida, para gastos de funcionamiento y atención del pago de prestaciones y jubilaciones. El 75% restante se destinará con exclusividad para inversión, y en ningún caso, podrán pignorar ni adquirir compromisos financieros que comprometan las asignaciones que les correspondería percibir bajo este concepto con posterioridad a su período constitucional.
2. Para los programas y proyectos de infraestructura de los Consejos Departamentales de Desarrollo un 1%. Estos serán los responsables de la

administración de los recursos, por lo que el Ministerio de Finanzas Públicas deberá trasladárselos directamente, a través del Banco de Guatemala.

3. Un 1% para los Fondos para la Paz, mientras existan. Cuando los fondos para la paz dejen de existir, dicha recaudación pasará al fondo común.

De la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a 1.5% se destinará específicamente al financiamiento de gastos sociales en programas y proyectos de seguridad alimenticia a la población en condiciones de pobreza y pobreza extrema, educación primaria y técnica, y seguridad ciudadana, en la forma siguiente:

- a) Para los programas y proyectos para seguridad alimenticia de la población en condiciones de pobreza y pobreza extrema, que comprendan programas y proyectos para madres con niños por nacer, asistencia materno infantil y programas preescolares y escolares un 0.5%;
- b) Para los programas y proyectos de educación primaria y técnica un 0.5%;
- c) Y, 0.5% específicamente para los programas y proyectos de seguridad ciudadana y de los derechos humanos.

Los recursos provenientes de la recaudación correspondiente a los 5% contemplados en los párrafos anteriores, el Gobierno de la República los depositará en el Banco de

Guatemala en una cuenta especial denominada Fondo para el Desarrollo, el Gastos Social y la Paz, dentro de los quince días inmediatos siguientes a su recaudación mensual.

Los recursos con destino específico se deben aplicar exclusivamente a los programas y proyectos establecidos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal por el Congreso de la República.

3.3 Del hecho generador, objeto y los sujetos contribuyentes del IVA

Con respecto al hecho generador de conformidad con el Artículo 31 código tributario, establece que es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En cuanto al Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone que el hecho es generado por:

1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e Inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.

6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción, o comprados para la reventa, o el auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventarlo, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
8. La venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.

Por aparte, el objeto del impuesto coincide en esencia con los conceptos de Fletcher y Wagner, quien indica que: “el objeto del impuesto escriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un

determinado tributo; agrega además que: la circunstancia en razón de la cual hay lugar al pago del impuesto”³². Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades, una herencia, intereses, elaboración de determinados productos, la realización de un acto, la celebración de un contrato, etc. Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto el bien o el acto a que se está ligando el impuesto y que determina del deber real de satisfacerlo.

El objeto así considerado puede ser un bien mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto.

En cuanto a los sujetos del Impuesto al Valor Agregado, estos son los sujetos pasivos del impuesto, los obligados al cumplimiento de un deber tributario, se constituyen como destinatario legal del tributo, o sea, el deudor por cuenta propia. Es el sujeto pasivo por excelencia se convierte en el consumidor final, ya que en definitiva es quien soporta el peso del impuesto.

El Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, establece que el impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esa ley.

Igualmente, en el Artículo 6 del mismo cuerpo normativo preceptúa: “Otros sujetos pasivos del impuesto: también son sujetos pasivos del impuesto:

³² Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas, los Impuestos**. Pág. 108

- 1) El importador habitual o no.
- 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúe la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de la relacionada ley.
- 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5) de la misma ley. Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados” sic.

Por otra parte, el Artículo 8 del reglamento de referida ley, manifiesta que de conformidad con los Artículos 5 y 6 de la Ley, son sujetos pasivos del impuesto, las personas que compren o vendan bienes o presten servicios, habitualmente por cuenta de terceros. Las personas por cuya cuenta se compren o vendan los bienes o se presten los servicios son sujetos del impuesto, por el total que en cada operación le corresponda.

El legislador individualizó al sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, y éste se manifestará siempre que, un sujeto realice cualquiera de las actividades reguladas como hecho generador del impuesto.

El sujeto activo de la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado, es el Estado quien es además el ente público acreedor del impuesto; quien con la finalidad de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

La definición de contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra en el Artículo 2, numeral 6 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, el cual regula que es toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esa Ley.

3.4 La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- y sus funciones

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es la encargada de ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

Entre las principales funciones institucionales de la SAT, se encuentran: ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que

recaudan las municipalidades. Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la Ley; cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias; facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva, y promover la cultura y moral tributaria en el país.

Como parte del fortalecimiento del sistema tributario del país, el Gobierno de Guatemala en el año de 1997 implementa un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del Estado. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria 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.

Mediante el Decreto Número 1-98, el Congreso de la República aprueba la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual entró en vigencia a partir del

21 de febrero de 1998. En dicha Ley se define a la institución como 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.

La institución funciona con un Directorio integrado por:

- El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- Cuatro Directores titulares y sus suplentes.
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

Las atribuciones y funciones específicas de la Superintendencia de Administración tributaria, según la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria le corresponde al Superintendente, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

- a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.
- b) Ejercer la representación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual podrá delegar conforme lo establece la ley orgánica.
- c) Resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes.
- d) Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.

- e) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- g) Velar porque la ejecución de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria asegure el cumplimiento de su objeto.
- h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.
- i) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- j) Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria, su régimen laboral, remuneraciones y contrataciones.
- k) Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria, y remitirlo al organismo ejecutivo y al Congreso de la República conforme a lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.
- l) Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria, y remitirla a la

Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República conforme lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.

- m) Proporcionar la información o datos que requiere el Directorio o su Presidente, para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trate de información y estadísticas tributarias, éstas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes específicos, salvo los casos concretos, que conforme a la ley; corresponda al Directorio conocer y resolver.
- n) Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- o) Remitir al Congreso de las República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la Superintendencia de Administración Tributaria, durante el primer trimestre de cada año.
- p) Ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con esta ley, reglamentos tributarios y aduaneros y otras leyes y disposiciones aplicables.

CAPÍTULO IV

4. Contratos afectos, y el pago del impuesto mediante timbres fiscales

En la legislación guatemalteca, los contratos que se encuentran afectos a varios impuestos, para los efectos del presente trabajo únicamente se desarrollarán los contratos afectos al Impuesto del Timbre Fiscal y a los afectos al Impuesto al Valor Agregado.

4.1 El negocio jurídico en la legislación guatemalteca

Los distintos contratos tanto civiles como mercantiles, sean típicos o atípicos y todo lo normativo de los derechos y obligaciones que nacen de los contratos se encuentran regulados principalmente en el código civil, en el código de comercio y en el código de notariado, pero ello no indica que solamente en esos cuerpos legales se encuentran normados, para que el contrato se encuentre jurídicamente encuadrado de conformidad con las disposiciones legales, es necesario consignar en el contenido de los mismos las disposiciones especiales que cada contrato debe respetar.

Los contratos desde el punto de vista de las obligaciones que genera se clasifican en:

- a) **Contrato Bilaterales:** Se generan obligaciones para ambas partes es bilateral. Ej. La Donación, el Comodato, y el Contrato Gratuito.

- b) **Contrato Unilateral:** Si solo general obligaciones para una de las partes y derecho para la otra es unilateral. Ej. El Contrato de Arrendamiento, o la Permuta.

- c) **Contratos Gratuitos:** Es aquel que impone gravámenes únicamente a una de las partes y a la otra solo recibe sin obligarse a nada o a ninguna contra presentación Ej. Una Donación por Mandato y Gratuito siempre y cuando así lo acepte el Mandatario.

- d) **Contratos Onerosos:** son los contratos que imponen gravámenes recíprocos a todos los sujetos que le conforman y pueden ser Conmutativo y Aleatorio.

- e) **Conmutativo:** Cuando la entrega de la cosa se produce en el propio momento de su celebración, ejemplo: la compra venta al contado.

- f) **Aleatorio:** Cuando la entrega de la cosa se va produciendo por momentos, ejemplo: la renta vitalicia o el arrendamiento.

- g) **Contratos Típicos o Tipo:** Es aquel contrato que tiene una denominación especial en la propia ley.

- h) **Contrato Atípico o Atipo:** Es aquel contrato que no tienen una denominación especial en la ley, sino que las partes le dan la denominación que más les convenga en el momento de estipular sus cláusulas.

- i) **Contrato Solemne:** Se celebran cuando la ley exige que sea suscrita mediante forma determinada para que se produzcan consecuencias, y se deben cumplir obligatoriamente ciertas formalidades esenciales. Como ejemplo: la compraventa de bienes inmuebles, la donación de bienes y raíces, el testamento.

- j) **Contratos Consensuales:** En estos contratos la ley no exige forma determinada para la validez de un contrato, deja a las partes en libertad para darle forma al mismo, sin que esto signifique que el contrato puede celebrarse sin forma. Ejemplo: la compra venta de bienes muebles y la permuta de muebles.

- k) **Contratos Reales:** Se dan cuando la entrega de la cosa en los contratos en los que el contenido de la prestación de alguna de las partes son transmitir el dominio o el uso o goce de un bien, sea indispensable para el perfeccionamiento del contrato se califican como Real.

- l) **Contratos Principales:** Son aquellos que su existencia y validez no dependen de la existencia de una obligación preexistentes o de un contrato previamente celebrado; es decir, son contratos que tiene existencia por sí mismos. Son contratos principales todos los demás contratos reglamentados por el Código Civil.

- m) **Contratos de Tracto Único (Instantáneos):** Son los contratos de ejecución instantánea o instantáneos; aquellos en que las prestaciones de las partes se ejecutan o se cumplen en un sólo acto como en la compra venta lisa y llana.

- n) **Contratos de Tracto Sucesivo:** Son aquellos en que las prestaciones de las partes o las de una de ellas se ejecutan o cumplen en un lapso determinado como en el arrendamiento.

- o) **Contratos de Discusión:** Son aquellos contratos en donde las partes imponen sus condiciones.

- p) **Contrato de Adhesión:** Son aquellos contratos donde una de las partes impone las condiciones.

- q) **Contratos Nominados:** Son aquellos contratos que tiene una denominación especial. Ejemplo: compra venta.

4.2 Contratos que pueden ser pagados mediante timbres fiscales

La Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos establece los diferentes tipos de contratos que pueden ser pagados mediante los timbres fiscales, en el Artículos 2, numerales 1 y 3, establecen que contratos están afectos; además de los documentos públicos y privados cuya finalidad sea la comprobación de pago de bienes o sumas de dinero y, en el Artículo 5, de las Tarifas Específicas establece que el contrato de promesa de compraventa de inmuebles, se encuentra afecta específicamente con Cincuenta quetzales.

En el Artículo 15 del relacionado cuerpo legal, regula lo referente al pago de impuesto en testimonios e indica que: “De conformidad con el Artículo 19 de la Ley, el impuesto puede satisfacerse en los testimonios de las escrituras públicas de la manera siguiente:

- a) Transcritos literalmente los instrumentos en hojas de papel bond, cubriéndose el impuesto en la hoja, de la razón del testimonio.
- b) Por medio de copias fotostáticas o fotográficas de los instrumentos, en cuyo caso los testimonios se completarán con una hoja de papel bond, en la que se asentará la razón final y se colocarán los timbres respectivos, por el impuesto correspondiente al acto o contrato. Los timbres de cincuenta centavos de quetzal (Q.0.50) correspondientes a cada hoja del testimonio, podrán adherirse optativamente en cada hoja o en la hoja de razón final.
- c) En el caso del inciso b) anterior, el impuesto también podrá cubrirse en efectivo, o mediante cheque certificado, de caja o de gerencia, en las cajas fiscales de la Dirección o Receptorías Fiscales, sin perjuicio del derecho a la comisión en efectivo para el notario por esta forma especial de pago. En este caso, la autoridad correspondiente consignará el pago del impuesto en la última hoja de papel bond, en la que se hubiere asentado la razón final, o lo hará mediante la impresión de máquina estampadora en la forma establecida en este reglamento. La comisión del notario se pagará en efectivo, como complemento al pago del impuesto respectivo; en este caso, el pago se efectuará de manera que con el monto de la comisión que

corresponde al notario más el valor neto en efectivo, se integra la suma total del pago del impuesto a cubrir por el acto o contrato documentado en cuyo testimonio correspondiente deberá hacerse constar el pago del impuesto.

4.3 Formas de pago del impuesto de Timbres Fiscales

Existen varias formas para pagar el impuesto, una de ellas es el pago en efectivo, esta forma de pago está regulada en el Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, que regula que el impuesto podrá satisfacerse en efectivo o con cheque certificado, de caja o de gerencia, en las cajas fiscales de la Dirección y sus dependencias en el interior del país, o en los bancos del sistema habilitados, mediante un formulario, dentro de los cinco días hábiles a la fecha de emisión del documento.

El jefe o subjefe de la División de Recaudación de la Dirección, el jefe de receptores o el receptor fiscal en las Administraciones, pueden razonar el documento. El texto de la razón para habilitar el documento es el siguiente: RAZON: Se hace constar que el Impuesto de Timbres Fiscales recaído en el presente documento, según artículo once de la Ley y que asciende a la suma de _____ (Q. _____) fue cubierto en efectivo (), con cheque certificado (), de caja o de gerencia () el día de hoy, según formulario No. _____ Impresión No. _____ Caja No. _____ Por el Receptor Fiscal _____.

El impuesto se cubrió así: Pago en efectivo..... Q. _____
Más comisión 10% Q. _____

Total Impuesto cubierto de este documento..... Q. _____

Lugar y Fecha _____ Firma y Sello: _____

Este pago debe hacerse en las cajas de los bancos del sistema habilitados en la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.4 Imposición de multas e intereses

Con respecto a las multas e intereses, éstas se encuentran reguladas en el Capítulo VI, en el que indica que cuando un contribuyente o responsable del pago del impuesto solicite verbalmente o por escrito al pago del mismo, podrá hacerlo mediante la simple presentación del documento ante las cajas fiscales de la Dirección. En tal caso, se procederá a razonar el documento respectivo, dejando constancia de la fecha de pago del impuesto, los intereses y las multas correspondientes, en todos los casos, para efectuar el pago, se deberá llenar en el formulario por separado el rubro de pago, consignando en el mismo los importes por cada concepto.

4.5 Contratos y Formas de pago del Impuesto al Valor Agregado

Varios son los contratos afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado, pero para los efectos del presente trabajo enumeraré solamente los que tienen estrecha relación con los contratos afectos al pago del impuesto del timbre fiscal, y siempre que se relacionen con los contratos traslativos de dominio de bienes inmuebles por ser parte de los

elementos jurídicos que deben contener la reforma tributaria del Impuesto al Valor Agregado, por lo que los describiré de la siguiente forma:

1. Los contratos que sirvan para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional o derechos reales sobre ellos Independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el contrato respectivo.
2. Los contratos de arrendamientos de bienes muebles e inmuebles.
3. Los contratos que contienen las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
4. La venta o permuta de bienes inmuebles.
5. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
6. El contrato que contiene la aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3º. Literal d), del artículo 7, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El plazo para el pago del impuesto relacionado, éste debe pagarse como lo preceptúa el Artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece que por la venta o permuta de bienes muebles, en la fecha de la emisión de la factura. Cuando la entrega de los bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el impuesto debe pagarse en la fecha de la entrega real del bien.

En caso de que conforme a la ley, la venta sea otorgada exclusivamente en escritura pública, el testimonio que registre el pago del impuesto debe extenderse dentro de 15 días a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura, bajo la responsabilidad del comprador.

Si el testimonio se compulsare después del plazo indicado en el párrafo anterior, se cargarán los intereses y las multas que legalmente procedan, lo que el notario hará constar en la razón del testimonio extemporáneo

En las adjudicaciones de bienes inmuebles, en el momento en que se documente o entregue el bien respectivo.

Sobre la imposición de multas por el incumplimiento en el pago en las fechas establecidas, el pago extemporáneo es objeto de una sanción que opera de dos formas, la primera genera una multa equivalente al 100% del impuesto cuando el contribuyente fue requerido por la administración tributaria; y la segunda cuando el contribuyente antes de ser requerido por la administración tributaria hace efectivo el pago, para lo cual se reduce al 50% la multa sobre el impuesto.

El Artículo 91 del Código Tributario contempla el pago extemporáneo del Impuesto al Valor Agregado, estableciendo que quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes

tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con una multa equivalente al ciento por ciento del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado. Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la administración tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento. Transcurridos 30 días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los Artículos 70 y 90 del Código Tributario.

Es notorio que la Ley integra a tres sujetos distintos, a los agentes de retención, a los agentes de percepción y a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado; antes de la reforma del citado Artículo mediante Decreto número 03-04, no se incluía en esa norma a los contribuyentes del IVA. Que los hayan integrado en la norma no es debatible, lo que sí es punto de discusión es fijar porcentajes que no atienden a las clases de contribuyentes del IVA, y por lo tanto lo convierte en una multa confiscatoria.

Los institutos del derecho tributario deben fundamentarse para no afectar a los contribuyentes. El establecer un porcentaje fijo, invariable en su forma de cálculo para imponer una multa, discrepa con lo que propone el principio de igualdad, capacidad de pago, y consecuentemente con el de no confiscación.

Al referirse a los intereses resarcitorios el Artículo 58 del Código Tributario regula que el contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria

dentro de los plazos legales establecidos, deberán pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. El interés se calcula sobre el importe del tributo adeudado y es equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros 15 días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.

El interés se llama resarcitorio cuando está destinado a indemnizar el daño o perjuicio producido total o parcialmente con el incumplimiento de una obligación, en este caso una obligación tributaria.

Otro de los rubros que conforman las sanciones a que los sujetos pasivos se hacen acreedores por el incumplimiento en el pago en las fechas establecidas es la mora, y cuando se calcula la liquidación respectiva aparte de las sanciones ya relacionadas también calcula la mora.

La Mora la refiero como la tardanza en el cumplimiento de una obligación, es decir el retraso en el pago de una cantidad de dinero líquida y vencida. El Artículo 92 del Código Tributario preceptúa que el contribuyente que incumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley incurre en mora. La mora opera de pleno derecho.

El cálculo se preceptúa aplicando una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del impuesto a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la administración tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecidos en el Artículo 89 del Código Tributario. La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere el Artículo 58 del Código tributario.

Sin embargo, por lo regulado en el Artículo 92 citado, abre la puerta a la interpretación que la mora es otro mecanismo para sancionar al contribuyente por el incumplimiento a la obligación tributaria. Por lo que es necesario realizar la comparación entre el principio de prohibición de doble pena (*Non bis in ídem*) en virtud que la administración tributaria en ningún caso podrá sancionar dos veces la misma infracción.

El Artículo 90 del Código Tributario, el cual regula que: “La administración tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

Consecuentemente en las referidas normas hay una flagrante violación al principio de prohibición de doble pena, que como ya se manifestó prohíbe sancionar dos veces la misma infracción.

CAPÍTULO V

5. Elementos de reforma tributaria al Impuesto al Valor Agregado

Para mayor comprensión del tema que se desarrolla en este capítulo, es necesario leer primero el documento que se identifica como Anexo 2 de esta tesis, que contiene la sentencia de la Corte de Constitucionalidad emitida con fecha 13 de agosto del 2003, en los expedientes acumulados de inconstitucionalidad parcial identificados a los números 825-2000; 1305-2000 y 1342-2000.

5.1 Pago del impuesto en contratos gravados

Para que se pueda efectuar el pago del impuesto del timbre fiscal, la Superintendencia de Administración Tributaria proporciona gratuitamente a los Notarios, el formulario SAT 7111, de Especies Fiscales, Pedido y Recibo de Pago para Notarios, exclusivamente diseñado para pagar cuando adquieren lotes de papel sellado especial para protocolos, por la compran timbres fiscales, el pago por el uso de la máquina estampadora de timbres fiscales, y, para el pago en efectivo. (Verlo en anexo 1).

La comisión del diez por ciento a que tiene derecho como beneficio el Notario se les reconoce en ese mismo acto mediante el relacionado formulario y en éste se encuentran contemplados en los apartados que corresponden a la compra de Papel

Protocolo, Timbres Fiscales, Maquinas Estampadoras de Timbres Fiscales, y el pago en efectivo del Impuesto del Timbre Fiscal.

Los Notarios al faccionar y autorizar contratos relacionados con bienes inmuebles, siempre y cuando la persona que vende, adjudique, permute, traspase o enajene su derecho no se encuentra inscrito en el Registro Tributario Unificado como urbanizador, vendedor de bienes inmuebles o lotificador, puede pagar el Impuesto al Valor Agregado a cuenta del sujeto pasivo de la obligación de la siguiente forma: a) En efectivo en cualesquiera de los bancos autorizados para el efecto; y, b) Adhiriendo Timbres Fiscales en los Testimonios de las Escrituras Públicas.

La utilización de timbres fiscales es más frecuente que la primera opción relacionada, porque le da la posibilidad de beneficiarse con el porcentaje descrito anteriormente, pero existe un vacío normativo que se observa entre las leyes, tanto del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos como en el del Impuesto al Valor Agregado, ya que actualmente en ninguna de las relacionadas leyes ni en su reglamento establece plenamente que se puede pagar el impuesto al valor agregado mediante timbres fiscales.

La Corte de Constitucionalidad emitió sentencia con fecha 13 de agosto del 2003, en los expedientes acumulados de inconstitucionalidad parcial identificados a los números 825-2000; 1305-2000 y 1342-2000, en el que en su punto numeral romanos dos, establece que se preserva la positividad del derecho en los casos que la ley requiera la

intervención notarial para la formalización de contratos pudiendo satisfacer el Impuesto al Valor Agregado adhiriendo en los testimonios de las escrituras públicas respectivas, timbres fiscales.

La relacionada sentencia, adiciona que no pueden estimarse derogados los párrafos que modifican los Artículos 28 del Decreto 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos y el 45 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que contempla la autorización para la utilización de timbres fiscales en los testimonios de las escrituras públicas cuando así procediere conforme a la ley.

Dentro del tercer considerando de la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad en la literal B), los magistrados Mario Guillermo Ruiz Wong, Cipriano Francisco Soto Tobar, Juan Francisco Flores Juárez, Rodolfo Rohrmoser Valdeavellano, Saúl Dighero Herrera, Francisco José Palomo Tejeda y Gloria Melgar de Aguilar, consideran que la Corte de Constitucionalidad no es un poder político por lo que no le es permitido sustituir al Congreso de la República en la emisión de una ley, su labor se circunscribe en determinar si las modificaciones a la ley violan preceptos constitucionales ya que una norma ordinaria no puede en ningún momento contrariar el texto constitucional.

Actualmente en el Artículo 45 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya no se encuentra redactado el párrafo donde se

establece: “USO DE LOS TIMBRES FISCALES. Únicamente podrán utilizarse timbres fiscales para satisfacer el pago del impuesto establecido en esta ley que efectúen los pequeños contribuyentes a que se refiere el Capítulo VI, del Título III, artículos del 47 al 51 de esta ley y en los testimonios de las escrituras públicas cuando así proceda conforme a la ley” sic.

Efectivamente ahora ya los pequeños contribuyentes no satisfacen el pago del Impuesto al Valor Agregado mediante timbres fiscales, pero en los testimonios de las Escrituras Públicas cuando así procede si se adhieren timbres fiscales para satisfacer el pago del impuesto relacionado, con base a la sentencia de la Corte de Constitucionalidad.

El caso es que, si no se considera derogado entre los Artículos ya mencionados el párrafo donde se establece que se pueden utilizar los timbres fiscales en los testimonios de las escrituras públicas cuando así proceda conforme a la ley, entonces este párrafo debe prevalecer con certeza en el contenido del Artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, o adicionarlo en el Artículo 57, octavo párrafo de la misma ley; con respecto a las modificaciones que habría sufrido el primer Artículo de los relacionados, específicamente de los pequeños contribuyentes por su positividad actual, este ya no debiera de figurar en el contenido de la misma, por lo que no tendría sentido dejar el párrafo primero sobre el uso de los timbres fiscales en el Capítulo V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, por cuanto que ese capítulo corresponde a los

Pequeños Contribuyentes, quienes antes también podían utilizar timbres fiscales para el pago del impuesto.

En el Artículo 11, del Decreto Número 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos establece en su punto 1. Que todos los contratos y documentos que contengan actos gravados con el Impuesto al Valor Agregado, independientemente de quien los realice y tenga o no calidad de Contribuyente de dicho impuesto, se encuentran exentos del impuesto.

Esta norma es determinante por cuanto que establece que se encuentran exentos del pago del Impuesto del Timbre Fiscal y de Papel Sellado Especial para Protocolos los contratos y documentos gravados con el Impuesto al Valor Agregado, pero no indica que estos no pueden ser pagados mediante timbres fiscales, porque una cosa es que estén exentos de ese impuesto, pero otra es pagar otro impuesto mediante timbres fiscales. En el caso del Impuesto al Valor Agregado es un porcentaje mayor que el Impuesto del Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolos; el primero es equivalente al doce por ciento sobre las ventas o servicios y el segundo equivalente al tres por ciento sobre los documentos o contratos gravados en esa ley.

5.2 De los privilegios que gozan los notarios como tales

Los privilegios que gozan los patentados, también benefician a los notarios, como establece el Artículo 27, de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial

para Protocolos, en el que los notarios por su condición de tales, gozan de los privilegios de los patentados, consiste en una comisión equivalente al 10 % del total en la compra de Especies Fiscales o de Papel Sellado Especial para Protocolos.

En cuanto a la comisión que beneficia a los relacionados profesionales, el Artículo 28, de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, establece, que se les reconocerá como comisión 10% sobre el monto de sus compras, en la adquisición de lotes de papel sellado especial para protocolos, en la adquisición de timbres fiscales y, en el uso de máquinas estampadoras de timbres fiscales, que tengan autorizadas a su nombre, dicha comisión se le pagará con especies.

5.3 Análisis y reforma del artículo 57.

El análisis que se debe realizar al Artículo 57, del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, es en sus párrafos sexto, octavo y noveno y la reforma al mismo tiene que ser en su párrafo octavo.

Para los efectos del análisis, inicio en su orden con el párrafo sexto, el cual establece:

- a) El Párrafo Sexto literalmente contiene: “Sobre los contratos traslativos de dominio sobre bienes, inmuebles, incluidas las permutas, si el vendedor es contribuyente registrado del impuesto, y su actividad es la construcción o la venta de inmuebles, incluyendo terrenos con o sin construcción, la enajenación deberá documentarse en

escritura pública para los efectos registrales, para el impuesto se pagará en factura por la venta y en la fecha en que se emita ésta”.

En este párrafo se puede apreciar que inicia generalizando los contratos traslativos de dominio de bienes inmuebles, pero luego individualiza solamente al vendedor, no deja claro si incluye también en ese párrafo al permutante o donante, y si estos deben observar esta norma para extender factura al momento de permutar o donar su derecho, como si lo hace en el mismo Artículo, solo que en el primer párrafo que corresponde a la enajenación, venta, permuta o donación de vehículos automotores terrestres en donde si dejan en claro que la norma legal es para todos los relacionados en el momento de efectuar la traslación de dominio del vehículo automotor.

b) En el Párrafo Octavo del mismo Artículo, literalmente se establece: “cuando el vendedor del bien inmueble no sea contribuyente registrado del impuesto, la enajenación deberá documentarse en escritura pública y el impuesto se pagará siempre en efectivo por el adquirente, en los bancos del sistema o en las instituciones autorizadas para el efecto, dentro del plazo de los quince días hábiles siguientes al de la fecha de autorización de la escritura, se haya o no compulsado del testimonio. El Notario está obligado a consignar en la razón final del testimonio de la escritura pública, el monto del impuesto que grava el contrato y deberá adjuntar fotocopia legalizada del recibo de pago respectivo”.

En este otro párrafo, nuevamente se deja sin claridad si los donantes o permutantes deben observar esta norma para efectuar el pago en la forma regulada, ya que solo se nombra al vendedor, esto apoya mas a los Notarios en cuanto a no pagar el Impuesto al Valor Agregado a cuenta del sujeto pasivo de la obligación mediante efectivo y ellos opten por la compra de timbres fiscales.

- c) Por último, en el párrafo noveno del mismo Artículo establece que: “en todos los casos, el pago podrá efectuarse en efectivo o con cheque personal de caja o gerencia”.

En este párrafo deja en total libertad para que el pago lo haga el Notario a cuenta del sujeto pasivo de la obligación o el mismo Sujeto Pasivo de la obligación, no indica con claridad que deba ser únicamente el sujeto pasivo de la obligación quien seba hacer el pago, por lo que esta norma legal puede ser la base legal para que los notarios paguen a cuenta del sujeto pasivo de la obligación aprovechando el beneficio que la ley le otorga sobre el porcentaje a su favor.

El pago en efectivo se encuentra regulado en el Artículo 57, párrafo octavo, del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, que contempla esa forma de pago del impuesto cuando el vendedor del bien inmueble no sea contribuyente registrado del Impuesto, esta forma no contempla ningún beneficio al Notario, ya que el pago se puede realizar en forma directa, con el Número de Identificación Tributaria del sujeto pasivo de la obligación hacia la Superintendencia de

Administración Tributaria, mediante formulario de constancia de pago SAT número dos mil ochenta y tres (SAT 2083), este formulario está diseñado para no darle participación al Notario, por lo que no tiene calculado ningún beneficio a favor del mismo al momento de efectuar el pago y esto hace que los relacionados profesionales del Derecho no lo utilicen.

5.4 Opinión de los Notarios sobre el Artículo 45

Con el ánimo de conocer cuál era la opinión que tenían sobre el punto, me avoque con cinco notarios, que tuve la oportunidad de encontrar en el Registro General de la Propiedad en el mes de febrero del presente año, y al ser consultados ellos en su totalidad me expresaron que, no existe laguna legal, pero si, falta de claridad en la ley, por el vacío que existe actualmente en la redacción del Artículo 45 primer párrafo donde debiera de constar, como sí estaba anteriormente, que el uso del timbre fiscal para el pago del Impuesto al Valor Agregado en los testimonios de las Escrituras Públicas es aceptado.

Además me indicó uno de ellos que en el contenido del artículo 45 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se debe reformar para que aparezca en el párrafo relacionado el uso de los timbres fiscales para el pago del Impuesto al Valor Agregado en los testimonios de las Escrituras Públicas cuando así proceda conforme a la ley, sino que debe ser incluido en el párrafo octavo del artículo 57 de la ley respectiva.

Actualmente al presentar en el Registro General de la Propiedad, los testimonios de las escrituras de enajenación, donación, compraventa, aportación, adjudicación extrajudicial por pago, o cualquier otro traslativo de dominio, se verifica de parte del Delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria, si cumplió con el pago del Impuesto al Valor Agregado en cuanto a la cantidad pactada en el contrato y si el precio del contrato es el adecuado para la enajenación, sellando todos los timbres fiscales que se le presenta al registro para inutilizarlos.

Los operadores del Registro General de la Propiedad proceden a inscribir el documento traslativo de dominio o si por cualquier razón el documento presentado tenga algunas limitaciones para su inscripción proceden a rechazar el mismo, devolviendo el testimonio razonado, guardando la copia de duplicado presentado.

Por ser oportuno, en el momento de consultar a los notarios relacionados, también solicité conversar con dos de los operadores del Registro General de la Propiedad y ellos manifestaron que una vez revisado por la delegación de la Superintendencia de Administración Tributaria, ellos proceden a darle continuidad a la inscripción, debiendo observar el nombre completo del titular de los derechos reales, que no contenga errores las escrituras respectivas, que no haya faltante de elementos principales en el contenido de la escritura y que el Notario describa todo lo exigido por el Código de Notariado en cuanto a las formalidades esenciales del contrato y por el Código Civil en cuanto a los sujetos de derechos y obligaciones, de los derechos reales en fin su

responsabilidad no se extienden en establecer si el impuesto pagado debía realizarse en efectivo o mediante timbres fiscales.

5.11 La modificación al Artículo 11

En cuanto al Artículo 11 del Decreto Número 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, debe establecer: “Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos, en los siguientes casos: 1. Todos los contratos y documentos que contengan actos gravados con el Impuesto al Valor Agregado, independientemente de quien los realice y tenga o no calidad de contribuyente de dicho impuesto, pero pueden ser cancelados los relacionados impuestos con timbres fiscales regulados en la presente ley”.

Con esta modificación, queda claro el sentido de la normativa legal de la utilización del timbre fiscal en los contratos afectos al Impuesto al Valor Agregado y que se relacionen con bienes inmuebles, ya que indica que están exentos del pago del Impuesto del Timbres Fiscal, por estar afectos al Impuesto al Valor Agregado, pero que se puede pagar mediante una de las formas establecidas en esa ley, el Impuesto al Valor Agregado.

La sentencia que emitió la Corte de Constitucionalidad, no tiene efectos modificativos a la ley, su función es velar porque no exista violación contra principios constitucionales,

además manifiestan los magistrados en los considerandos de la referida sentencia que la Corte de Constitucionalidad no es un poder político por lo que no le es permitido sustituir al Congreso de la República en la emisión de una ley, en ese orden de ideas, lo que la sentencia considera que los Artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República no son inconstitucionales, pero que para la positividad del derecho se debe preservar la forma de pago del Impuesto al Valor Agregado mediante timbres fiscales en los casos que requiera la intervención notarial para la formalización de contratos gravados mediante este impuesto.

A mi criterio no es suficiente, por cuanto que no está claramente establecido que se puede pagar mediante timbres fiscales, el Impuesto al Valor Agregado en los contratos traslativos de dominio de bienes inmuebles, por haber sido suprimido en el contexto del Artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 29-92 del Congreso de la República.

5.6 Proceso para la formación de una ley

En la Constitución Política de la República de Guatemala se establece que, corresponde al Congreso de la República la atribución de decretar, reformar y derogar leyes, no dando lugar a que otros organismos del Estado puedan emitir leyes, esto está contemplado en el Artículo 171 del relacionado cuerpo legal. La formación y sanción de una ley debe llevar los siguientes pasos: a) iniciativa de ley; b) presentación y

discusión; c) aprobación, sanción y promulgación; d) veto; e) primacía legislativa; f) vigencia.

Considero que existen varios aspectos importantes que se tiene que tener en cuenta antes de presentar una iniciativa para la aprobación de una ley, pero la voluntad del pueblo siento que es la principal. El licenciado Aguilar Elizardi, indica que por su esencia “Todo Derecho es la voluntad de la clase dominante erigida en ley”³³.

El licenciado Santiago López Aguilar indica que “El derecho es el instrumento de cumplimiento obligatorio, generado por el estado para conformar la conducta externa de la sociedad para la cual se emite, con el objeto de conservar el régimen de propiedad privada y la explotación del hombre por el hombre, en beneficio de la clase social dominante, única propietaria de los medios de producción”³⁴.

Para Leonel Péreznieto Aguilar, las fuentes formales son: “procesos establecidos por una determinada sociedad para crear su propio derecho”³⁵.

Para el efecto, el licenciado Roberto Alejos Cámara manifiesta que: “El proceso legislativo es el conjunto de actos encaminados a la creación de la ley”.³⁶

³³ Aguilar Elizardi, Mario Ismael. **Resumen gráfico acerca del origen y esencia del estado y el derecho**. Pág. 192.

³⁴ López Aguilar, Santiago. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 44.

³⁵ Péreznieto Castro, Leonel. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 140.

³⁶ **Ibíd.**, Pág. 144

Para la formulación de las leyes deben seguirse ciertos pasos, como observar en que debe legislarse un efecto de algo, es decir conocer el problema, determinar los objetivos y realizar un estudio sobre lo que se pretenda legislar. ¿Cómo se forma una ley?

Esta es una pregunta, que se hace presente en nuestro subconsciente siempre al enfrentarnos a la cotidianidad de las sociedades modernas, en donde hay acciones en particular que responden a ejercicio cívico, que es el de apegar nuestro actos a la legalidad, como lo es el recorrer la ciudad en auto, el obedecimiento del simbolismo que representan, las señales de tránsito, más allá de la cortesía y la construcción de los valores; es por ello es que a continuación desarrollaremos brevemente este proceso, desconocido para la mayoría de ciudadanos.

Iniciativa de Ley o Proyectos de Ley: Actualmente en la República de Guatemala se pueden presentar y desarrollar iniciativas con la finalidad de crear cuerpos legales a través del ejercicio de la observancia social para llenar un vacío en la legislación vigente. Estas iniciativas las pueden presentar:

- a) Los diputados del Congreso de la Republica,
- b) El Organismo Ejecutivo,
- c) La Corte Suprema de Justicia,
- d) La Universidad de San Carlos de Guatemala y,
- e) El Tribunal Supremo Electoral³⁷.

³⁷ Alejos Cámara, Roberto. **Cómo presentar proyectos de ley**. Pág. 15.

Lectura en el Pleno: En esta parte del proceso es donde se da a conocer las consideraciones o la importancia para el conocimiento del tema dentro del recinto parlamentario, teniendo las siguientes formas de presentación:

- a) cuando es presentado por un diputado, se le conoce como el diputado ponente y hace su presentación;
- b) Cuando la iniciativa proviene de los demás organismos con derecho de iniciativa, estos pueden ser presentados por un funcionario de alto nivel en caso que sea un Ministro, un Magistrado o el Rector, por invitación del Presidente del Congreso de la Republica³⁸.

Conocimiento en Comisión: Dentro del hemiciclo parlamentario se forman comisiones quienes se encargan de analizar las propuestas presentadas, en el procedimiento de creación de una ley de acá es donde según la temática y la especialidad de la Comisión conoce a profundidad los contenidos de la propuesta o anteproyecto de ley, a fin de presentar enmiendas, si las hubiere.

Dictamen: Este puede ser favorable o desfavorable, esta condición se cumple cuando dos terceras partes de los miembros de la comisión votan a favor; el dictamen favorable obliga al conocimiento del pleno de nuevo de la propuesta o anteproyecto.

Discusión por Artículos: Conocido como debate del proyecto de ley o dictamen y se resuelve en tres sesiones, en tres diferentes días, conocidas como 1er debate, 2do

³⁸ *Ibíd.*

debate, 3er debate. Para su aprobación o su rechazo definitivo. Cuando la propuesta o anteproyecto ha recibido dictamen desfavorable se hace conocimiento en el pleno en una lectura y se procede a su rechazo.

Declaratoria de urgencia nacional: En otras palabras es un procedimiento sintético del anteproyecto o propuesta, se solicita mediante una moción privilegiada durante la presentación del anteproyecto, y obvia la fase de dictamen en comisión, para este proceso se necesita el voto favorable de las dos terceras partes de la totalidad del pleno.

Difusión y distribución de copias: Se hace entrega a los diputados por medio de la Dirección Legislativa una copia del anteproyecto o propuesta y del Dictamen por los medios electrónicos y/o físicos existentes, por lo menos 2 días antes de su primer debate.

Debates: Durante los primeros dos debates se hace hincapié en diversas variables tales como: constitucionalidad, importancia, conveniencia y oportunidad, y por último en el tercer debate, se discute por artículos o simplemente su rechazo, durante esta discusión el pleno puede devolver los anteproyectos a la comisión para un nuevo análisis y emita nuevo dictamen.

Discusión por Artículos y presentación de enmiendas: En este proceso se discute artículo por artículo el contenido del anteproyecto o propuesta, su factibilidad o

conveniencia en su presentación en referencia a su división en incisos y párrafos, supresión parcial o total, en cuanto a las enmiendas estas deben presentarse a la Secretaria por escrito, y su presentación al pleno por parte del diputado orador. En caso de Reformas a la ley no se pueden presentar artículos nuevos que no hayan pasado por el procedimiento de dictamen de Comisión.

Consulta facultativa: Durante el desarrollo de los debates cinco diputados pueden solicitar al Pleno que se recabe la opinión de la Corte de Constitucionalidad, mediante la aprobación de la mayoría simple, y se reiniciara el debate hasta la entrega de la opinión, si esta no es dentro de 60 días el Pleno discutirá si continua o no con el debate o conocimiento del anteproyecto o propuesta.

Redacción final: Una vez aprobado el proyecto del Ley por artículos se lee en la misma sesión y no máximo de las próximas tres sesiones, en donde los diputados pueden manifestar sus observaciones y objeciones a la redacción, mas no así se pueden presentar enmiendas que modifiquen el sentido de lo aprobado; agotada esta discusión se aprueba su redacción.

Numeración de los Decretos: Los decretos se identifican con una numeración correlativa de conformidad al número que le corresponda y con respecto al año de su aprobación.

Sanción y promulgación: Una vez aprobado el proyecto de ley, la Junta Directiva del Congreso de la Republica, en un plazo de 10 días, lo envía al ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación.

Veto: Es la negativa por parte del Ejecutivo a Sancionar y Publicar el Decreto, y los devuelve a la Junta Directiva del Congreso para su conocimiento en el Pleno, en base a las consideraciones emitidas por el Ejecutivo; el Congreso puede rechazar el veto y ratificar su decisión por medio del voto de las dos terceras partes del Pleno, y el ejecutivo se ve en la obligación de Sancionarlo y Publicarlo dentro de los ocho días siguientes; si no es así el Congreso ordena su publicación dentro de un plazo no más de tres días.

Publicación y Vigencia: El decreto entra vigencia a partir de su publicación en el Diario Oficial, El Diario de Centroamérica y tiene el carácter de Ley de la Republica.

Como se puede notar, para que una ley tenga vigencia en la República de Guatemala, es obligatorio que sea presentada la iniciativa, aprobada la misma y que sufra todas las modificaciones sugeridas por el Congreso de la República, para luego ser aprobada y por último sancionada o vetada por el Ejecutivo y por último que entre en vigencia. Ningún otro organismo del Estado puede legislar sino es el Organismo Legislativo.

CONCLUSIONES

1. El uso de Timbres Fiscales para el pago del Impuesto al Valor Agregado en los Contratos traslativos de dominio que se relacionen con bienes inmuebles, ya no figura en el Artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por haberse sido reformado por el Artículo 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República.
2. Al estar vigente el Artículo 28, del Decreto 27-92 del Congreso de la República, los beneficios a favor del Notario, por la comisión en la compra de especies fiscales, se mantienen sin embargo esa comisión no beneficia al Notario al pagar el Impuesto al Valor Agregado a cuenta del sujeto pasivo de la obligación.
3. Dentro de las formas establecidas para pagar el Impuesto al Valor Agregado la que beneficia al Notario es mediante la compra de Timbres Fiscales, y la del pago en efectivo no da intervención al Notario por cuanto que el formulario diseñado para el pago, es directo entre el sujeto pasivo de la obligación y la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. No está regulado actualmente en forma clara y precisa que el Notario puede usar timbres fiscales en los testimonios de los contratos o documentos traslativos de dominio que se relacionan con bienes inmuebles, lo que crea confusión cuando los comparecientes en un contrato traslativo de dominio confían al Notario el pago del Impuesto al Valor Agregado.

5. El Artículo 21 del Decreto 44-2000 que reformó al Artículo 28 del Decreto 37-92– Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, suprimiendo los privilegios que gozan los Notarios como tales y perjudicando también al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, con la adquisición de un cuatro por ciento sobre la compra que realizan los Notarios al pagar el Impuesto al Valor Agregado.

6. El Artículo 23 del Decreto 44-2000 que reformó al Artículo 45 del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, suprimiendo el uso del timbre fiscal en los testimonios de las escritura pública cuando se relacionan con bienes inmuebles afectando al Notario quien ya no percibe el porcentaje equivalente al diez por ciento sobre la compra de timbres fiscales.

RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República debe reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el sentido que los Notarios puedan pagar a cuenta del sujeto pasivo de la obligación el impuesto respectivo mediante timbres fiscales en los testimonios de las escrituras públicas que se relacionan con bienes inmuebles.
2. Al realizar la reforma el Organismo Legislativo se recomienda realizarla en el Artículo 57, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, incluyendo la forma de pagar el Impuesto mediante timbres fiscales y que también se permita hacerlo mediante recibo de pago, a cuenta del sujeto pasivo de la obligación, con el respectivo cálculo del diez por ciento a favor del Notario.
3. El Notario al extender el Testimonio de la relacionada escritura para su registro, y acreditar el pago del Impuesto al Valor Agregado, tenga la posibilidad de hacerlo mediante formulario con las mismas características contempladas en el Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.
4. Si la Parte Enajenante, vendedora, permutante, o donante, siempre que se relacione con bienes inmuebles, se encuentra inscrita en el Registro Tributario Unificado, con la actividad de constructora o venta de inmuebles con o sin

construcción, deberá extender al sujeto pasivo de la obligación la Factura correspondiente por la enajenación, donación o permuta de bienes inmueble, y éste debe adjuntarse en original al testimonio respectivo que compulse el Notario autorizante, garantizando así el debido cumplimiento de la obligación tributaria.

ANEXOS

Anexo 1



ESPECIES FISCALES
PEDIDO Y RECIBO DE PAGO PARA NOTARIOS

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION:

DIA MES AÑO

SAT No.7111 0923468

FORMA
79-SAT-CCC-S-V

<p>01 NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)</p> <p><input type="text"/></p>	<p>03 NUMERO DE COLEGIADO</p> <p><input type="text"/></p>	<p>04 ADMINISTRACION</p> <p><input type="text"/></p>
<p>05 APELLIDOS Y NOMBRES</p> <p><input type="text"/></p>		
<p>06 NUMERO O NOMBRE DE CALLE O AVENIDA</p> <p><input type="text"/></p>	<p>07 NUMERO (CASA)</p> <p><input type="text"/></p>	<p>08 APTO. O SIMILAR</p> <p><input type="text"/></p>
<p>09 ZONA</p> <p><input type="text"/></p>	<p>10 COLONIA O BARRIO</p> <p><input type="text"/></p>	<p>11 DEPARTAMENTO</p> <p><input type="text"/></p>
<p>12 MUNICIPIO</p> <p><input type="text"/></p>	<p>13 TELEFONO</p> <p><input type="text"/></p>	<p>14 FAX</p> <p><input type="text"/></p>
<p>15 APDO. POSTAL</p> <p><input type="text"/></p>	<p>16 E-MAIL</p> <p><input type="text"/></p>	

PAPEL PROTOCOLO

PAPEL SELLADO

CANTIDAD	VALORES	TOTALES	TOTAL COMPRA	Q.
			COMISION 10%	Q.
			MONTO A PAGAR	17 Q.

CANTIDAD	VALORES	TOTALES	TOTAL COMPRA	Q.
			COMISION 10%	Q.
			MONTO A PAGAR	18 Q.

MAQUINAS ESTAMPADORAS DE TIMBRES FISCALES	TOTAL DE CARGA	Q.
MODELO: _____		
No. DE SERIE: _____	COMISION 10%	Q.
SALDO ASCENDENTE: Q. _____	MONTO A PAGAR	19 Q.
SALDO DESCENDENTE: Q. _____		

PAGO EFECTIVO DE IMPUESTO DEL TIMBRE	TOTAL IMPUESTO	Q.
No. DE ESCRITURA PUBLICA: _____		
FECHA ESCRITURA: _____	COMISION 10%	Q.
NOTARIO QUE AUTORIZO: _____	MONTO A PAGAR	20 Q.
No. DE COLEGIADO: _____		
OBJETO DEL CONTRATO: _____		
MONTO AFECTO: _____		
FECHA DEL TESTIMONIO Y/O RAZON: _____		

LIQUIDACION

MONTO TOTAL (Sume casillas 17,18,19 y 20)

FIRMA

FIRMA Y SELLO NOTARIO

BANCO

VALIDO UNICAMENTE POR EL IMPORTE IMPRESO POR LA MAQUINA REGISTRADORA

ORIGINAL: CONTRIBUYENTE - BANCO SAT / RENDICION DE CUENTAS - 19850 - 19860

TRIPLICADO: UNIDAD DE ESPECIES FISCALES - 19850

Impreso en Taller Nacional de Dibujos en Acero No. 3379460-2, Carrera Comunal 5020000, No. de autorización: 05-05-2005, Rango de numeración: Impreso No. 805.001 al 1.000.000, Emisión Fiscal 4-A1-CCC 5075 de fecha 06.06.2005, Libro F7 folio 85

Autorizado por el Concejo General de Cuentas, según resolución número B-0713 CCA, 1856-23-A-17-2007, del fecha 09 de 2007, y Decreto 1623 del Congreso de la República, Guatemala, CA.

Corte de Constitucionalidad - Guatemala
Inconstitucionalidades Generales
2003
Gaceta Jurisprudencial N. 69 -Inconstitucionalidades Generales

EXPEDIENTES ACUMULADOS: 825-2000, 1305-2000 Y 1342-2000.

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS, MARIO GUILLERMO RUIZ WONG, QUIEN LA PRESIDE, CIPRIANO FRANCISCO SOTO TOBAR, JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ, RODOLFO ROHRMOSER VALDEAVELLANO, SAÚL DIGHERO HERRERA, FRANCISCO JOSÉ PALOMO TEJEDA Y GLORIA MELGAR DE AGUILAR: Guatemala, trece de agosto de dos mil tres.

Se tienen a la vista para dictar sentencia, las acciones de inconstitucionalidad parcial de los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria; promovidas por el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala; los abogados Mario René Chávez García, Rodolfo Vielmann Castellanos, Mynor Pinto Acevedo, Homero Augusto González Barrillas, Alfredo Bonatti Lazzari, Benjamín Rivas Barato, Rafael Antonio Cuestas Morales, Luis Arturo Archila Leerayes, Ricardo Alvarado Sandoval, Adrián Antonio Miranda Palléz, Luis Arturo Reyna Fernández y Manuel Alfredo Marroquín Pineda, quienes unificaron personería en el primero de los presentados; y los abogados Carlos Enrique Reynoso Gil, Roberto Molina Barreto y Carlos Enrique Reynoso Poitevin. El Colegio de Abogados actuó con el auxilio de los abogados Mario René Chávez García, Luis Fernando Mérida Calderón y Ramón Antonio Táger López; y los demás solicitantes actuaron con su propio auxilio.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURIDICOS DE LA IMPUGNACIÓN.

Lo expuesto por los accionantes se resume como sigue: **A) El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala** expresó: **a)** el Congreso de la República emitió el Decreto 44-2000, Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria, el que en su artículo 21 reformó el artículo 28 del Decreto 37-92 del Congreso de la República -Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos-, suprimiendo el último párrafo de dicha norma, que establecía "...Adicionalmente, el Ministerio de Finanzas Públicas por el conducto correspondiente pagará en efectivo, un cuatro por ciento sobre el monto de cada adquisición efectuada por los Notarios, que se entregará directamente al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, con destino exclusivo a financiar sus planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de los colegiados, y los comprobantes que se extiendan a la dirección como constancia del pago de la comisión a que se refiere este artículo, no están afectos al impuesto de timbres fiscales"; **b)** la norma impugnada que derogó el párrafo anterior, suprime derechos adquiridos por los Notarios que han sido incorporados a su patrimonio, afectándose al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala al no incrementarse su fondo de pensiones, pues dicha supresión vulnera el artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que dispone la nulidad *ipso jure* de las leyes o disposiciones que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la misma garantiza; **c)** la norma impugnada viola el artículo 81 segundo párrafo de la Constitución, que resguarda los derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones acreditadas por títulos profesionales, los cuales también abarcan derechos como las prestaciones en general, las cuales fueron afectadas por dicha norma. Solicitó que se declare la inconstitucionalidad del artículo 21 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, que reformó el artículo 28 del Decreto 37-92 del Congreso de la

República. **B) El abogado Mario René Chávez García y compañeros** indicaron: **a)** el artículo 21 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República reformó el artículo 28 de la Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, suprimiendo varios párrafos en los que se establecía una comisión del cuatro por ciento (4%) sobre el monto de adquisición de especies fiscales por los notarios, porcentaje que se entregaba directamente al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, para financiar sus planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones; por su parte, el artículo 23 del Decreto antes indicado, suprimió el artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, referente a que podía utilizarse timbres fiscales para satisfacer dicho impuesto en los testimonios de las escrituras públicas, cuando fuere procedente de conformidad con la ley; derogatorias que afectan el patrimonio del fondo de prestaciones del referido Colegio y violan derechos adquiridos de sus agremiados; **b)** los artículos 1º. y 2º. de la Constitución Política de la República de Guatemala, establecen que es deber del Estado proteger a la persona y a la familia y garantizar a los habitantes de la República el desarrollo integral de la persona. Las normas impugnadas (artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República) violan estos principios, pues los fondos que la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos otorgaba al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, eran destinados exclusivamente para financiar los planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de los colegiados, por lo que, al no percibirse dichos ingresos, ello traerá como consecuencia la disminución de los planes de prestaciones de dicho gremio, poniendo en riesgo de desaparición dichos planes; asimismo, al eliminarse la comisión por el pago en efectivo del Impuesto al Valor Agregado, se restringe en buena parte la capacidad económica de los notarios, lo cual incide en el desarrollo integral de las personas que dependen de ellos; **c)** el artículo 4º. de la Constitución garantiza que en Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos; principio que se vulnera en las normas impugnadas al crearse una discriminación en dos sentidos; uno, institucional, porque existen instituciones no lucrativas que también perciben ingresos provenientes de impuestos y arbitrios (como el Colegio de Ingenieros Agrónomos, que se sostiene directamente de un impuesto que el Estado deja de percibir); y otro, individual, porque las normas impugnadas crearon dos clases de funcionarios públicos: los que cobran un salario u honorarios por prestar un servicio y los notarios que también tienen la calidad de funcionarios públicos y que ya no recibirán la remuneración correspondiente por la prestación de sus servicios como tales, por el desarrollo de la responsabilidad solidaria que el artículo 95 del Código Tributario les impone como profesional en materia de su competencia; y de ahí que esta discriminación pone en situación de desigualdad a los Notarios y a su gremio; **d)** el artículo 44 de la Constitución dispone que *"el interés social prevalece sobre el interés particular... serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden, que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza"*. La referida norma es aplicable para el caso de los planes de prestaciones que tiene establecidos el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala a favor de sus colegiados, pues éstos son de carácter social, ya que benefician a un sector de la población (los notarios y sus familias); dichos beneficios son disminuidos y restringidos en las normas impugnadas, por lo que conforme a la norma constitucional precitada, éstas (las disposiciones impugnadas) son inconstitucionales; **e)** el artículo 47 constitucional se refiere a que el Estado de Guatemala está obligado a garantizar la protección social, económica y jurídica de la familia. Las familias de los abogados y notarios amparadas por el plan de prestaciones de su Colegio, gozan de esta protección social y económica, y de ahí que la existencia de las normas impugnadas viola la norma constitucional citada, ya que como consecuencia de las mismas, se corre un grave riesgo de perder la protección económica que se recibe y una reducción en los ingresos de los notarios como jefes de familia, al no poder percibir éstos la remuneración que les corresponde como funcionarios públicos *"y recaudadores de impuestos"*; **f)** el artículo 51 constitucional establece que *"El Estado protegerá la*

salud física, mental y moral de los menores de edad y los ancianos. Les garantizará su derecho a la alimentación, salud, educación y seguridad y previsión social.". Los planes de prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios tienen como fin garantizar la alimentación, salud y previsión social del gremio de abogados y notarios y sus familias, por lo que al darse una seria disminución en los ingresos del citado Colegio y de los notarios como consecuencia de la norma impugnada, se está vulnerando la norma constitucional citada, al estarse desprotegiendo a los niños de las familias de los referidos profesionales y a los ancianos del gremio, sus esposas y viudas, quienes perciben la protección por vejez; g) el artículo 90 de la Constitución dispone que la colegiación profesional es obligatoria y tiene por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias, indicándose que los Colegios Profesionales son asociaciones gremiales con personalidad jurídica y funcionan de acuerdo a la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria. De acuerdo con lo anterior, las normas impugnadas son inconstitucionales por violar, lesionar y restringir los derechos humanos que pertenecen a los Notarios, contenidos en la disposición constitucional relacionada; h) el artículo 93 constitucional indica que *"El goce de la salud es derecho fundamental del ser humano, sin disminución alguna."*. Los planes de prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala ayudan al mantenimiento de la salud y la previsión social del gremio y sus familias, por lo que al disminuirse los ingresos del citado Colegio, se viola la norma constitucional precitada, pues se restringe el goce del derecho a la salud de los abogados y sus familias, estableciéndose una discriminación, al existir otros planes de prestaciones que si son financiados con ingresos tributarios del Estado; i) el artículo 94 de la Constitución expresa que *"El Estado velará por la salud y asistencia social de todos los habitantes. Desarrollará a través de sus instituciones acciones de prevención, promoción y recuperación a fin de procurarles el mas completo bienestar físico, mental y social."* El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala es una institución pública que forma parte de la administración del Estado, cuyos planes de prestaciones desarrollan acciones de prevención, promoción y recuperación de la salud y el bienestar físico, mental y social de los agremiados y sus familias, por lo que al limitarse el financiamiento de dichos planes se transgrede el artículo 94 precitado; j) conforme el artículo 95 constitucional, la salud de los habitantes de la Nación es un bien público y todas las personas e instituciones están obligadas a velar por su conservación y reestablecimiento. Con la existencia de las normas objetadas se vulnera el principio contenido en el artículo 95 precitado, pues en vez de velarse por la salud de un sector de la población, se deja a una institución pública sin la posibilidad de velar por sus agremiados y familias; k) finalmente, la normativa impugnada transgrede el derecho al trabajo preceptuado en el artículo 101 y los principios contenidos en los artículos 102 y 106 de la misma ley, debido a que la prestación del trabajo desarrollado por los notarios como funcionarios públicos *"y recaudadores de impuestos"* queda sin retribución económica alguna, confundiendo el pago por un servicio laboral con un beneficio o privilegio fiscal, ya que la comisión pagada por recaudar el Impuesto al Valor Agregado es una retribución al trabajo no un beneficio o privilegio fiscal hacia el notario. Solicitaron que se declare con lugar la inconstitucionalidad parcial de los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República. **C) Los abogados Carlos Enrique Reynoso Gil, Roberto Molina Barreto y Carlos Enrique Reynoso Poitevin**, expresaron: a) el Congreso de la República emitió el Decreto 44-2000, Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base imponible y de Regularización Tributaria; b) dicho Decreto, en su artículo 21, derogó por supresión varios párrafos del artículo 28 del Decreto 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, por los cuales se establecía un fondo equivalente al cuatro por ciento (4%) sobre el monto de cada adquisición efectuada por los notarios de especies fiscales, que se entregaba directamente al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, con destino exclusivo a financiar sus planes de prestaciones, pensiones, jubilaciones y montepíos y otras prestaciones a favor de los colegiados; c) asimismo, el Decreto 44-2000 del Congreso de la

República, en su artículo 23, reformó el artículo 45 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado y suprimió la posibilidad de satisfacer el pago del impuesto al valor agregado con timbres fiscales *"en los testimonios de las escrituras públicas cuando así proceda conforme a la ley"*; **d)** ambas reformas adolecen de vicio de inconstitucionalidad de acuerdo con lo siguiente: (i) el artículo 21 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, viola los artículos constitucionales 90, primer párrafo, que establece que la colegiación profesional *"...es obligatoria y tendrá por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio"*; 44, último párrafo, que establece que *"...serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza."*; y 175, primer párrafo, que indica que *"Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure"*, ya que el primer párrafo del artículo 90 de la Constitución señala que la colegiación profesional (obligatoria en el caso de los Abogados y Notarios), tendrá como fines, entre otros, la superación material de los profesionales (del Derecho para el caso de los abogados y notarios); y de ahí que cuando la Constitución menciona la superación material se está refiriendo obligadamente a la superación en beneficios económicos que, lógicamente, se obtendrán como consecuencia de la obligación de agremiarse en un Colegio Profesional. Ese mismo artículo señala que los Colegios Profesionales funcionarán de conformidad con la ley de Colegiación Profesional Obligatoria como la contenida en el Decreto 62-91 del Congreso de la República, que establece en su artículo 2º, inciso e) que *"son fines principales de los Colegios Profesionales... e) promover el bienestar de sus agremiados mediante el establecimiento de fondos de prestaciones, contratación de seguros y otros medios que se consideren convenientes."*, y, en cumplimiento de los preceptos constitucionales y legales antes mencionados, y tomando en cuenta que el régimen de seguridad social establecido en el artículo 100 de la Constitución Política de la República de Guatemala no es aplicable al ejercicio de la profesión notarial, el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala logró que el Estado con su poder imperio, a través del Congreso de la República, le otorgara un derecho a percibir el cuatro por ciento (4%) del monto de la compra de especies fiscales efectuadas por los notarios con destino exclusivo a financiar sus planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de los colegiados. Sin embargo, con la emisión de los artículos impugnados, el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala ya no podrá cumplir con los fines que tiene establecidos, razón por la cual dichas normas violan el artículo constitucional antes relacionado; (ii) los artículos impugnados restringen derechos adquiridos de los abogados y notarios, pues la posición constituida por el Decreto 37-92 del Congreso de la República, a favor del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, de percibir un cuatro por ciento (4%) de la venta de especies fiscales hecha por los notarios, debe conservarse bajo el imperio de otra ley, pues debe entenderse que suprimir o cambiar una posición jurídica constituida como la antes referida, daría lugar a un resquebrajamiento del Estado de derecho, pues apareja como consecuencia una inseguridad jurídica. Por esa razón fue que el legislador estableció en el artículo 7º inciso 4) del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el principio de *"derechos adquiridos"* el cual permite a los notarios guatemaltecos conservar la posición constituida por una ley anterior. Esos argumentos también fundamentan la inconstitucionalidad del artículo 23 del Decreto 44-2000, que reformó el artículo 45 del Decreto 27-92; ambos Decretos del Congreso de la República, ya que *"...de nada serviría que se declarara con lugar la inconstitucionalidad del artículo 21 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, para mantener vigente la asignación del cuatro por ciento, si no se declarara también inconstitucional el mencionado artículo 23 del mismo Decreto, pues el referido cuatro por ciento se incrementa realmente con la utilización de los timbres fiscales utilizado (sic) para el pago del impuesto al valor agregado en todas las compraventas o contratos traslativos de dominio de bienes muebles e inmuebles, que por ley*

deben constar en escritura pública para poder inscribirse en los respectivos registros"; (iii) una de las finalidades principales del Decreto 44-2000 del Congreso de la República es "suprimir privilegios" o, concretamente "algunos privilegios" que subsisten "injustificadamente". Y es precisamente bajo ese argumento que se suprimió el cuatro por ciento (4%) destinado al plan de prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala; sin considerarse que ese multicitado porcentaje no es un "privilegio", sino un derecho adquirido. En efecto, el Diccionario de la Real Academia Española, establece, en su primera acepción, que privilegio es una "gracia o prerrogativa que concede el superior, exceptuando o liberando a uno de una carga o gravamen, concediéndole una exención de que no gozan otros". De dicho concepto se puede concluir que la supresión o reforma de ley contenida en los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, no está acorde con la teleología de esa ley, además de adolecer de inconstitucionalidad. Solicitaron que se declare con lugar la inconstitucionalidad parcial de los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República.

II. TRAMITE DE LAS INCONSTITUCIONALIDADES

No se decretó la suspensión provisional de las normas impugnadas. Se dio audiencia por quince días a la Superintendencia de Administración Tributaria, al Congreso de la República, a la Procuraduría General de la Nación, al Instituto de Derecho Notarial y al Ministerio Público. Oportunamente se señaló día y hora para la vista.

III. RESUMEN DE LAS ALEGACIONES

A) El Procurador General de la Nación alegó: a) como indicaron los accionantes, las normas impugnadas "afectan el patrimonio del fondo de prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala y los derechos adquiridos de sus afiliados", vulnerando el artículo 81 de la Constitución Política de la República referente a que los derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones acreditadas por títulos universitarios deben ser respetados y no podrán emitirse disposiciones de cualquier clase que los limiten o restrinjan; b) la comisión del cuatro por ciento (4%) sobre la venta de especies fiscales que se entregaba directamente al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, provenía de la compra de dichas especies por los Notarios; y, por tal razón, los artículos impugnados, al suprimir dicha comisión, no sólo vulneran el artículo 81 precitado, sino también el primer párrafo del artículo 90 Constitucional, el cual establece que "la colegiación de los profesionales es obligatoria y tendrá por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio"; transgrediendo asimismo el artículo 15 del mismo cuerpo legal, que se refiere a que la ley no tiene efectos retroactivos, salvo en materia penal y cuando favorezca al reo; c) por otra parte, las normas impugnadas están eliminando derechos adquiridos en virtud de leyes anteriores, dejando al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala y a sus agremiados sin los recursos necesarios que complementan sus ingresos para beneficiar a los profesionales ancianos, viudas y enfermos, transgrediéndose así los preceptos básicos contenidos en los artículos 1, 2, 44, 47, 81 y 90 de la Constitución. Solicitó que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad parcial de los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República. **B) La Superintendencia de Administración Tributaria manifestó:** a) conforme lo establecido en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el Estado de Guatemala debe garantizar el cumplimiento de los derechos humanos, los cuales sólo pueden proveerse mediante el uso eficiente de los recursos económicos del Estado; por esta razón, los legisladores consideraron necesario "eliminar privilegios y beneficios fiscales que reducen la base imponible de los impuestos, así como generan competencia desleal con otros sectores productivos y sociales

que no disfrutaban de dichos tratamientos, con lo cual se reduce la captación de los recursos tributarios propios del Estado para financiar gastos de funcionamiento, de inversión social y productiva del país.”; en consecuencia, el Decreto 44-2000 persigue eliminar ciertas desigualdades y preferencias que resultan violatorias del principio constitucional de que el interés social prevalece sobre el interés particular; **b)** mediante la emisión de la norma atacada, no se ha eliminado un derecho adquirido sino una disposición del legislador que establecía un privilegio a favor de una persona jurídica, consistente en apartar parte de lo recaudado por medio de tributos y destinarlo a intereses particulares, lo cual viola el artículo 44 de la Constitución; **c)** la norma atacada no viola derechos adquiridos de los abogados y notarios como se afirma, ya que no solo no limita en forma alguna el ejercicio de la profesión, sino porque el monto de lo recaudado a través del impuesto relacionado era destinado al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, quien es persona distinta de los profesionales del Derecho mencionados por uno de los accionantes; por otra parte, tampoco resulta afectado el régimen de prestaciones del referido Colegio, debido a que el Congreso de la República creó un impuesto privilegiado y exclusivo -impuesto del Timbre Notarial y del Timbre Forense- para cumplir con sus fines, por lo que no existe limitación o restricción a los derechos adquiridos por el ejercicio profesional; **d)** el planteamiento de inconstitucionalidad es infundado, porque si bien se suprimió el privilegio que el artículo 28 del Decreto 37-92 del Congreso establecía a favor del Colegio de Abogados y Notarios, se le otorgó otro, también en forma de impuesto, para que dicho Colegio pudiera promover el bienestar de los profesionales colegiados, mediante el establecimiento de fondos de prestaciones económico sociales; **e)** los accionantes argumentan que el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala es una institución pública, que los notarios son funcionarios públicos y que las normas impugnadas suprimen derechos adquiridos de éstos referentes a los planes de prestaciones de dicho colegio; a lo que cabe contraponer que el citado Colegio Profesional no tiene asignada partida presupuestaria alguna como parte del Estado; asimismo, conforme el artículo 90 constitucional, los Colegios Profesionales tienen una naturaleza jurídica definida, pues son asociaciones gremiales con personalidad jurídica propia que funcionan dentro del marco reglamentario de la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria; y por tal razón, si las asociaciones gremiales fueran instituciones públicas, sus agremiados tendrían que sujetarse a las políticas del gobierno, y habría por lo menos un representante de éste para ejercer control, lo cual no sucede en el presente caso; de igual forma, el hecho que se otorgara un privilegio o beneficio fiscal del cuatro por ciento (4%) sobre la venta de timbres fiscales, no convierte al Colegio relacionado en una institución pública, ya que dicho beneficio fue suprimido y el referido Colegio mantiene su naturaleza de asociación gremial; **f)** conforme el Código Penal, el notario únicamente podría ser equivalente a un funcionario público para el solo efecto de aplicación de las leyes penales, sin otra aplicación pues no devenga un salario del Estado, y cuando se desempeña como tal, debe observar las limitaciones establecidas en la ley; **g)** la supresión de la comisión por venta de especies fiscales, no constituye un impedimento para el ejercicio de la profesión de Notario, ni son aplicables al caso las normas constitucionales referentes a derechos laborales, pues el notario como profesional liberal tiene libertad de pactar sus honorarios, sin que exista relación de dependencia con el cliente (Estado), por lo que las regulaciones sobre derechos laborales y derechos adquiridos son inaplicables a los notarios; **h)** en relación a la inconstitucionalidad del artículo 21 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, que reformó el artículo 28 del decreto 37-92 del Congreso de la República, el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala era el único Colegio Profesional que gozaba de una comisión del cuatro por

ciento (4%) sobre la venta de especies fiscales para financiar su plan de prestaciones y jubilaciones; dicha comisión, por ser un privilegio y un beneficio fiscal exclusivo del referido colegio contradice el principio constitucional de igualdad, desarrollado por la Corte de Constitucionalidad al expresar que "se debe tratar igual a los iguales, en iguales circunstancias"; por tal razón, no existe justificación para otorgar una comisión al referido Colegio Profesional y no hacerlo con los demás gremios profesionales, por lo que con la supresión del privilegio relacionado, se elimina la desigualdad entre los Colegios Profesionales, respetándose el artículo 4° Constitucional y se suprime la comisión otorgada a los notarios por venta de especies fiscales que restaba eficiencia al impuesto establecido en el Decreto 37-92 del Congreso de la República, el cual con la referida supresión ha sido percibido en mayor proporción por el Estado; además, en las actuales circunstancias del país, los privilegios y beneficios fiscales no son sostenibles a corto plazo, ni pueden ser generalizados hacia otras asociaciones gremiales, por lo que al sostenerse a una sola asociación gremial con fondos provenientes de un impuesto, se sacrifica el interés general de los contribuyentes por el interés particular de dicho gremio profesional, lo cual contradice el artículo 44 de la Constitución, el Pacto Fiscal y los Acuerdos de Paz, generando en consecuencia, la aplicación inconstitucional de los tributos que legalmente son percibidos por el Estado; f) con relación a la inconstitucionalidad del artículo 23 del decreto cuestionado, que reformó el artículo 45 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, el vicio denunciado carece de fundamentación, pues la norma impugnada no perjudica de ninguna manera los derechos adquiridos por los notarios, referentes a la comisión percibida por el pago del impuesto al valor agregado por medio de especies fiscales, pues el texto de la reforma se limita a establecer el pago de dicho impuesto en efectivo para los pequeños contribuyentes, con lo que se pretende evitar el fraude en perjuicio de la administración tributaria, mediante el uso de especies fiscales falsas o adulteradas, situación que implicaba que el impuesto correspondiente se tenía por no pagado correctamente, debiendo el contribuyente pagar nuevamente el tributo omitido y las multas respectivas; asimismo, las referidas reformas obligan a los contribuyentes que realicen actos gravados por el decreto 37-92 antes indicado, a cubrir el tributo en efectivo cuando sobrepase los tres mil un quetzales; finalmente, se ha prescindido del pago en especies del impuesto al valor agregado en atención al interés general de los contribuyentes que prevalece sobre el interés particular de los patentados para la venta de especies fiscales. Solicitó que se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad parcial promovida contra los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República. **C) El Ministerio Público expresó:** a) los accionantes indican que las normas impugnadas suprimen los derechos contenidos en los artículos 28 del Decreto 27-92 y 45 del Decreto 27-92, ambos del Congreso de la República, transgrediendo lo dispuesto en los artículos 1, 2, 44, 47, 51, 90, 93, 94, 95, 101, 102 y 106 de la Constitución; b) mediante los artículos 28 y 45 antes indicados, se creó un derecho que se consolidó en beneficio de los Abogados y Notarios de Guatemala, el que, aunque no figure expresamente en la Constitución, representa un derecho inherente a dicho gremio profesional, conforme el artículo 44 de la normativa suprema; y aún cuando no es una disposición constitucional, el inciso f) del artículo 36 de la Ley del Organismo Judicial establece que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior, por lo que no es posible suprimir un derecho contenido en una ley anterior, a través de una ley posterior -norma impugnada-, ya que se estarían transgrediendo los preceptos legales antes indicados; en consecuencia, resulta evidente la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, especialmente por la acusada contravención del artículo 44 constitucional. Solicitó que se declare con

lugar la acción de inconstitucionalidad planteada.

IV. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA

A) Mario René Chávez García y compañeros reiteraron los argumentos vertidos en su escrito introductorio del planteamiento de inconstitucionalidad, y además agregaron: **a) el Ministerio Público y la Procuraduría General de la Nación, al evacuar la audiencia conferida, compartieron y favorecieron los argumentos y fundamentos jurídicos expuestos por los accionantes; b) respecto de la tesis esgrimida por la Superintendencia de Administración Tributaria, indicaron que conforme la ley los notarios son funcionarios públicos; y, además, existen otros planes de prestaciones como lo son los de los artistas y periodistas que también tienen desviaciones de impuestos a su favor; c) la afirmación de la Superintendencia de Administración Tributaria respecto de que las normas objetadas cobraron vigencia como resultado de los Acuerdos de Paz y del Pacto Fiscal, deb anteponearse que dichos acuerdos son de carácter político y no son ley de cumplimiento obligatorio y el Pacto Fiscal como tal y no existe por falta de apoyo. Solicitó que se declaren con lugar las acciones de inconstitucionalidad planteadas. **B) Los abogados Carlos Enrique Reynoso Gil, Roberto Molina Barreto y Carlos Enrique Reynoso Poitevin** indicaron: **a) el primer párrafo del artículo 90 constitucional es claro al señalar que la colegiación profesional, en el caso de los abogados y notario: tendrá como fines, entre otros, la superación material de los profesionales del derecho; y de ahí que cuando la Constitución de la República hace indicación de superación material, se está refiriendo obligadamente a la superación de beneficios económicos que lógicamente se obtendrán como consecuencia de la obligación de agremiarse en un Colegio Profesional; b) en el artículo 90 citado, se indica que los colegios profesionales funcionarán de conformidad con la Ley de Colegiación Oficial Obligatoria, Decreto 62-91 del Congreso de la República, que en su artículo 1º transcribe textualmente el primer párrafo del artículo 90, relacionado; y cumpliendo con los preceptos constitucionales y legales antes mencionados, es que cada uno de los colegios profesionales, a través de sus Juntas Directivas, han promovido y logrado que el Estado de Guatemala, por intermedio del Organismo Legislativo, emita leyes a favor de los intereses de sus agremiados con el objeto de agenciarse de fondos de prestaciones, plan de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones cumpliendo con el mandato constitucional contenido en el artículo 90; siendo por ello que existen la Ley de Creación del Timbre de Ingeniería; la Ley del Timbre Notarial, el Timbre Forense, la Ley del Timbre Médico; la Ley del Instituto de Previsión Social del Periodista (que crea el Timbre de Prensa etc; c) la parte considerativa del Decreto 38-90 del Congreso de la República establecía: "Que los notarios a través de su actividad profesional que realiza, son agentes activos de la generación y percepción de tributos, tales como los impuestos de permuta y compraventa de bienes inmuebles, herencias, legados y donaciones, y en forma particular participa en el proceso tributario del impuesto de papel sellado y timbres fiscales."; y, en otro considerando de ese mismo decreto, se estimó la conveniencia de que el Colegio de Abogados y Notarios estuviere en condiciones de darle una mayor cobertura a las prestaciones de carácter económico y social previstos en el Régimen de Prestaciones del Colegio, consideraciones que sirvieron de base para que el Estado creara el fondo del cuatro por ciento (4%) sobre el monto de cada adquisición efectuado por los notarios; y de ahí que la finalidad de esta normativa fue crear un fondo, producto de las compras de papel sellado y timbre fiscales efectuadas por los notarios, equivalente al porcentaje antes indicado, asignación destinada a fortalecer el fondo de prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala; y que debe ser pagada por el Estado en forma que en la propia ley se indicaba; de manera que dicho porcentaje constituye un fondo, una asignación; pero en ningún momento, se puede concebir como un privilegio, beneficio social y prestación alguna, como lo expuso la Superintendencia de Administración Tributaria al evacuar la audiencia. Solicitó se declare con lugar la inconstitucionalidad del artículo 21 del Decreto 44-2000 y con él la inconstitucionalidad del artículo 23 del mismo Decreto. **C) La Superintendencia de Administración Tributaria** reiteró l****

argumentado en la audiencia que por quince días se le fue confirió y solicitó que se declaren sin lugar las acciones de inconstitucionalidad planteadas. D) La Procuraduría General de la Nación y el Ministerio Público reiteraron la argumentaciones vertidas en la audiencia que se les confirió y solicitaron que se declaren con lugar las acciones de inconstitucionalidad interpuestas.

CONSIDERANDO:

- I -

Compete a esta Corte el conocimiento y decisión en única instancia de las acciones que se Interpongan contra leyes, reglamentos o disposiciones de observancia general, objetadas total o parcialmente de inconstitucionalidad; acción que tiene por objeto, una vez realizado el estudio correspondiente, en el que este tribunal haya determinado que la normativa objetada contraviene la Constitución, lograr su expulsión del ordenamiento jurídico.

- II -

En el caso que se analiza, se han promovido acciones de inconstitucionalidad parcial, señalando de inconstitucionales los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria, por los cuales fueron objeto de reforma los artículos 28 del Decreto 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Tímbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y 45 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

Los argumentos dirigidos a señalar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, pueden resumirse así: (i) en los artículos impugnados fueron objeto de supresión, en el primero ellos, la normativa que establecía la obligación del Ministerio de Finanzas Públicas en cuanto al pago en efectivo, de un cuatro por ciento (4%) calculado sobre el monto de cada adquisición de especies fiscales hecha por los notarios, que debía hacerse al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala con destino exclusivo a financiar su plan de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de los colegiados; y el segundo de dichos artículos, fue suprimida la posibilidad de poder utilizar tómbres fiscales para satisfacer el impuesto al valor agregado en los testimonios de las escrituras públicas, cuando así fuere procedente; (ii) las supresiones realizadas se hicieron sin tomar en cuenta derechos adquiridos del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, pues se tomó al citado porcentaje como un privilegio fiscal, obviando que este concepto siempre va referido a una gracia o prerrogativa que concede un superior, ya sea exceptuando o liberando al obligado de una carga o gravamen, y que se traduce en una exención de la que no gozarían otros, lo que no sucede en el caso de la adquisición de especies fiscales por parte de los notarios, quienes por medio de dicha adquisición contribuyen a la recaudación de un impuesto; y (iii) las supresiones antes indicadas, afectan el patrimonio del fondo de prestaciones del indicado Colegio, y de ahí que los preceptos impugnados violen por inobservancia los artículos 1º, 2º, 4º, 44, 81, 90, 93, 94, 95, 102 y 106 de la Constitución Política de la República.

Las tesis de inconstitucionalidad son rebatidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, cuyos argumentos se resumen como sigue: (i) el Decreto 44-2000 del Congreso de la República persigue eliminar ciertas desigualdades y preferencias violatorias del principio constitucional de que el interés social prevalece sobre el interés particular; (ii) lo que normas impugnadas eliminan no es un derecho adquirido a favor del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, sino un privilegio instituido a favor de dicho Colegio consistente en separar parte de lo recaudado por medio de tributos y destinarlo a intereses particulares; (iii) la normativa impugnada no limita de manera alguna el ejercicio de las profesiones de abogado y notario, ni son aplicables al caso las normas constitucionales referentes a derechos laborales; y (iv)

tampoco resulta afectado el régimen de prestaciones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, pues el Congreso de la República creó un impuesto privilegiado y exclusivo –Impuesto del Timbre Notarial y del Timbre Forense- para que dicha institución gremial pueda cumplir con sus fines.

Los elementos de juicio antes indicados, permiten a esta Corte situar la *quid juris* del asunto, en la determinación de dos aspectos, a saber: a) establecer, a la luz de las disposiciones constitucionales, el carácter de la obligación de pago que el Ministerio de Finanzas Públicas tiene con el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala relacionada por los postulantes, con el objeto de establecer si la normativa impugnada podría afectar derechos adquiridos; y b) determinar si la norma impugnada contraviene los preceptos constitucionales señalados por los accionantes, infracción que, de advertirse, posibilitaría la expulsión de aquéllas del ordenamiento jurídico interno.

- III -

En atención a que con los planteamientos de inconstitucionalidad instados se pretende la expulsión de la normas impugnadas del ordenamiento jurídico, y eventualmente recuperar la vigencia de normas objeto de derogación por medio de los preceptos excluidos, resulta conveniente precisar aspectos importantes que se deben tomar en cuenta:

A) La declaratoria de inconstitucionalidad de una ley es excepcional, y procede cuando una norma confronta directamente mandatos o preceptos constitucionales, o bien, cuando la normativa impugnada no sea susceptible de ser interpretada conforme la Constitución. Esto último encuentra apoyo en que, si la norma superior determina la validez de la inferior, y ésta puede ser interpretada de acuerdo con la Constitución, los poderes constituidos deben ceñirse a la interpretación que, a la luz de la Carta Magna, realice la Corte de Constitucionalidad, supremo intérprete de la misma.

B) La Corte de Constitucionalidad no es un poder político, y de ahí que no le sea permitido sustituir al Congreso de la República en la oportunidad de emisión de una ley, sino que la labor de la Corte debe circunscribirse a determinar si la ley objetada de inconstitucionalidad violenta o no el texto constitucional. Para realizar esta última labor debe tenerse presente que este tribunal, en su desarrollo jurisprudencial ha precisado que el análisis para establecer la compatibilidad entre un precepto constitucional y otro de inferior jerarquía -impugnado de inconstitucionalidad- debe ser eminentemente jurídico, sin sustituir el criterio del legislador sobre la oportunidad y conveniencia de las decisiones tomadas por él, no sólo porque la función del tribunal constitucional es la de intérprete y no de legislador, sino porque el Organismo Legislativo, como representante directo de la voluntad popular, dispone de distintas alternativas al momento de legislar, siempre dentro del marco fijado por la Constitución.

De ahí que debe declararse la inconstitucionalidad de un precepto legal cuando sea evidente su contradicción con la Constitución y existan razones sólidas para hacerlo; en contrario, cuando dichas razones no concurren, se debe respetar la decisión del legislador ordinario en observancia de los principios democráticos, de conservación de los actos políticos e *in dubio pro legislatoris*.

C) El sistema de control constitucional guatemalteco está orientado hacia una posición ecléctica entre el llamado sistema de control constitucional difuso o "norteamericano", que simplemente propende a la inaplicación de las normas que contraríen la constitución en el caso concreto; y el llamado sistema de control constitucional concentrado o "austriaco", que admite la vigencia y eficacia de la norma hasta su declaratoria de inconstitucionalidad; intelección que puede colegirse de los artículos 140 y 141 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Con dicha orientación, se pretende además evitar que situaciones jurídicas consolidadas o derechos adquiridos de buena fe puedan verse afectados con la declaratoria de inconstitucionalidad. Para no incurrir en la antinomia de abrogar derechos fundamentales o inobservar

mandatos constitucionales al expulsar por declaratoria de inconstitucionalidad disposiciones legales, la sentencia de inconstitucionalidad puede graduar en el espacio y tiempo sus efectos, previniendo daños en la seguridad jurídica, como uno de los valores que el Estado está obligado a preservar, de acuerdo con el artículo 2º. constitucional, ante el vacío normativo que produce la declaratoria de inconstitucionalidad, pues si las normas se derogan por leyes posteriores; o bien, por declaración de inconstitucionalidad dictada en sentencia firme por esta Corte, este tribunal atiende el mandato legal de que *"Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado"* (artículo 8 de la Ley del Organismo Judicial), siempre que el efecto de la ley derogada por inconstitucionalidad no haya sido exclusivamente el de derogar el precepto anterior, y con dicha derogación exclusiva se abroge un derecho fundamental obviando el sustento constitucional que apoya la existencia de ese derecho.

La labor intelectual antes citada, permite a esta Corte conducir, orientar, guiar y delimitar, e incluso preservar, el ámbito de la esfera de los derechos y libertades públicas, a lo cual coadyuva también su función interpretadora, pues si la sentencia que resuelve un planteamiento de inconstitucionalidad es una solución de derecho positivo inmediata, que orienta constitucionalmente la actividad de los poderes públicos, la labor que en ella se realiza debe contribuir a mantener positivamente la continuidad normativa en beneficio del orden jurídico. Dicha labor ya ha sido realizada por este tribunal, y ejemplo de ello lo constituye la matización del fallo estimatorio de inconstitucionalidad de fecha cinco de septiembre de mil novecientos noventa y siete, dictado en los expedientes acumulados 342-97, 374-97, 441-97, 490-97 y 559-97 (Gaceta 45, páginas de la 23 a la 44).

- IV -

Establecidos los aspectos anteriores, conviene también analizar los planteamientos de inconstitucionalidad, bajo la óptica de los siguientes aspectos:

1. La intención del legislador ordinario al emitir el Decreto 44-2000 del Congreso de la República;
 2. La protección de los derechos que se adquieren como consecuencia del ejercicio de una profesión universitaria; y
 3. La congruencia de la regulación contenida en el Decreto 44-2000 del Congreso de la República con los preceptos constitucionales que reconocen derechos adquiridos por el ejercicio de una profesión universitaria.
1. La intención del legislador ordinario al emitir el Decreto 44-2000 del Congreso de la República fue la de concretar tres resultados: (i) la supresión de privilegios y beneficios fiscales; (ii) la ampliación de la base imponible; y (iii) la regularización tributaria (ello explica la *ratio* en cuanto al *nomen juris* que el legislador da a dicho decreto). Así, se reconoce en el propio Decreto la necesidad de ampliar la base tributaria e incrementar la recaudación de impuestos ampliando para ello la carga tributaria, lo cual se pretende lograr suprimiendo privilegios y beneficios fiscales, reformando leyes que establecen *"exenciones, exoneraciones y deducciones"*, reduciendo con ello situaciones de *"elusión, competencia desleal y desigualdad ante la ley que generan dichos beneficios fiscales, respecto de los contribuyentes que cumplen con el pago total de sus impuestos"* (transcripción tomada de la parte considerativa del Decreto en mención).

De ahí que una correcta intelección del artículo 34 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, permite colegir que por medio del mismo quedan derogadas todas las leyes y disposiciones que se opongan a la supresión de privilegios y beneficios fiscales de acuerdo con lo establecido en el citado Decreto, lo cual puede hacerse sin afectar situaciones válidamente consolidadas y derechos adquiridos no sólo de los contribuyentes, sino de todas aquellas personas individuales o jurídicas cuyo patrimonio pueda verse afectado con la nueva regulación contenida en el multicitado cuerpo normativo.

2. El artículo 81 de la Constitución Política de la República, establece como regla general dirigida a aquellos que hayan obtenido títulos o diplomas (sean éstos de un nivel elemental, básico, diversificado, técnico, universitario; etc) el mandato constitucional de que *"Los derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones acreditadas por dichos títulos, deben ser respetados y no podrán emitirse disposiciones de cualquier clase que los limiten o restrinjan."* Con dicho mandato, la Constitución sigue la orientación -definida sobre todo por la jurisprudencia constitucional alemana- relativa a la concurrencia de vicio de inconstitucionalidad en un acto legislativo por exclusión, arbitraria o discriminatoria, de un beneficio; este vicio se produce cuando el órgano con potestad de legislar lo hace regulando una exclusión arbitraria y discriminatoria, que priva a una persona (individual o jurídica) del goce de un derecho adquirido, de tal manera que impide la aplicación efectiva y eficaz de las disposiciones constitucionales, sin atender la prevalencia de éstas, generando con tal proceder una violación material de la Constitución.

En el artículo 81 constitucional antes citado no se hace una enumeración taxativa de los *"derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones acreditadas por dichos títulos"* a que se refiere el texto de esa norma, por lo cual debe entenderse que estos derechos son derechos *"de goce"*, protegidos dentro de un marco de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad en el que, por mandato de la propia Constitución, no se permite que el ordenamiento jurídico inferior pueda menoscabarlos o alterarlos; pues de advertirse tal menoscabo o alteración por este medio, dichas normas de rango inferior, llevarían aparejado el vicio de inconstitucionalidad antes citado, de acuerdo con los artículos 44 y 175 de la Constitución.

En el caso que se analiza, la *opinio juris* de esta Corte es la de que dentro de esos *"derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones acreditadas"* están todos aquellos que tienen como finalidad la superación moral, científica, técnica y material, no sólo de dichas profesiones, sino de todos aquellos quienes las ejercen. De ahí que, al abordar el tema de la colegiación profesional obligatoria, a que se refiere el artículo 90 de la Constitución, ya se haya considerado por parte de esta Corte que, aparte de la autorización y control en el ejercicio de las profesiones, la colegiación profesional obligatoria debe perseguir el bienestar colectivo de sus agremiados, el cual puede lograrse mediante el establecimiento de fondos de prestaciones, contratación de seguros y otros medios que se consideren convenientes para tal efecto (sentencia de doce de junio de dos mil dos, Expediente 1892-2001).

El acceso a esos beneficios, tiene la dualidad de constituir, por una parte, el derecho que todo profesional adquiere como consecuencia de estar colegiado activo para el ejercicio de una profesión universitaria y haber satisfecho los requerimientos establecidos en los cuerpos normativos que regulan el goce de esos derechos; y por otra, la obligación que los Colegios Profesionales deben observar en beneficio de sus agremiados.

La afirmación anterior, encuentra sustento en el hecho de que en la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria (Decreto 72-2001 del Congreso de la República), se contemple que *"Son fines principales de los colegios profesionales: e) Promover el bienestar de sus agremiados mediante el establecimiento de fondos de prestaciones, contratación de seguros y otros medios que se consideren convenientes"* (artículo 3); y *"Son derechos de los colegiados activos: ... h) Disfrutar de los auxilios y servicios de previsión social del colegio, de conformidad con el reglamento respectivo."* Es evidente que a todos estos beneficios deben contribuir fundamentalmente los propios agremiados, pero ello no impide que el propio Estado, en la búsqueda de satisfacer intereses colectivos y propiciar el mejoramiento del nivel científico, técnico y cultural de los profesionales universitarios, pueda contribuir con dichas finalidades, confiriendo a un Colegio Profesional, la administración y disposición de parte de los fondos recaudados como consecuencia del pago de un tributo específico (como lo es para el caso de la actividad notarial, el que se genera como consecuencia de actos gravados con el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel

Sellado Especial para Protocolos, y la satisfacción del impuesto al valor agregado a través de timbres fiscales en los testimonios de las escrituras públicas, cuando proceda conforme la ley), siempre que, como antes se advirtió, dicha administración y disposición tenga como objetivo fundamental la satisfacción de intereses colectivos. Esta potestad, lejos de contravenir la Constitución Política de la República, la observa respecto de su artículo 44; y de ahí que también se haya considerado por esta Corte que el otorgamiento de facultades de administración y disposición de recursos obtenidos como consecuencia del pago de un tributo específico en la institución de un Colegio Profesional para el cumplimiento de sus fines, no refleja inconstitucionalidad (sentencia de diez de diciembre de mil novecientos noventa y siete; Expediente 1434-96; Gaceta 46; páginas 31 a la 37).

3. Si como anteriormente se consideró en este fallo, la teleología del Decreto 44-2000 del Congreso de la República es la de aumentar la carga tributaria mediante la supresión de privilegios y beneficios fiscales, corresponde ahora determinar si la obligación de pago que se denuncia como suprimida por los accionantes en las normas objetadas de inconstitucionalidad (artículo 21 y 23 del decreto *ibid*), efectivamente constituye un beneficio fiscal o bien, en apoyo de la tesis de éstos, si dicha obligación constituye un derecho del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, adquirido al amparo de lo dispuesto en los artículos 81 y 90 constitucionales.

Un privilegio, en su sentido más amplio, presupone siempre una prerrogativa que se concede a unos pocos liberándoles de una carga (impositiva en el caso de los privilegios fiscales). El propio Diccionario de la Real Academia Española (vigésima primera edición) se refiere al privilegio como una "*Exención de una obligación o ventaja exclusiva o especial que goza alguien por concesión de un superior o por determinada circunstancia propia.*" En el caso de los privilegios y beneficios fiscales, es evidente que la liberación de la carga o gravamen tributario en el sujeto pasivo de la obligación impositiva, aparte de constituir por sí un privilegio fiscal, resulta también siendo un beneficio del mismo tipo, pues la liberación de la carga o gravamen solamente puede darse por medio de una exención o una exoneración, mismas que de acuerdo con los más elementales principios del derecho tributario, constituyen beneficios fiscales. Este tipo de privilegio (fiscal) es el que juntamente con aquellas exoneraciones y deducciones a que se refiere el Decreto 44-2000 del Congreso de la República, son las que debían suprimirse dentro del marco de dicho Decreto, para lograr la reducción de situaciones de elusión, competencia desleal y desigualdad ante la ley que generan los citados beneficios fiscales respecto de aquéllos que también tributan con el pago total de sus impuestos.

El derecho adquirido es aquél que por haber cumplido con todos los presupuestos de hecho para su consolidación, resulta incorporado definitivamente al patrimonio de su titular, según la ley vigente que le acredita existencia. Es en atención a estas situaciones consolidadas que los principios de seguridad y certeza jurídicas imponen al ordenamiento legal observar que los derechos, adquiridos al amparo de una ley, deben ser respetados por la nueva legislación, y no pueden ser afectados mediante la aplicación retroactiva de esta última. Tal mandato es recogido en la Constitución Política de la República (artículo 15), y en los artículos 7 (que dispone que "*La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos*") y 36, literales a), c) y f) de la Ley del Organismo Judicial.

La obligación a que se refieren los accionantes, contiene en esencia los siguientes presupuestos: **a)** una adquisición de especies fiscales (timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos); **b)** dicha adquisición debía hacerse por profesionales que ejercen la función notarial; **c)** el Ministerio de Finanzas Públicas debía pagar en efectivo al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, un cuatro por ciento (4%) sobre el monto de cada adquisición efectuada por los notarios (*vinculum iuris*); y **d)** el monto pagado debía destinarse por el citado Colegio Profesional a financiar sus planes de

pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de sus colegiados.

Tomando en cuenta los presupuestos anteriores, no requiere mayor esfuerzo intelectual determinar que la obligación antes citada no puede constituir un privilegio fiscal, pues en la misma no se está liberando sujeto pasivo alguno del tributo, del cumplimiento de un carga tributaria, sino más bien la obligación tiene como origen el pago previo de un impuesto que se da, ya sea al adquirir timbres fiscales para satisfacer el mismo, o bien, adquirir papel sellado especial para protocolos, para realizar una función notarial. De ahí que por no constituir privilegio fiscal alguna dicha obligación, no le sean aplicables a ella los conceptos de "exención", "exoneración", "deducción", "elusión" [propios del derecho tributario], y "competencia desleal", que es lo que en resumen se pretendió evitar al emitirse el Decreto 44-2000 del Congreso de la República.

Dentro de los intereses que el texto constitucional impone al Estado, se encuentran aquéllos denominados "colectivos", que se traducen en la obligación de proteger a la persona y a su familia, garantizar a los habitantes de la República (entre otros) su desarrollo integral y beneficiarse del progreso científico y tecnológico de la Nación, mediante el adecuado conocimiento de la realidad y cultura nacional y universal, y promover la ciencia y la tecnología como bases fundamentales del desarrollo nacional; todo ello, para lograr alcanzar el fin supremo del Estado: la realización del bien común. De manera que si por medio de legislación, el Estado asume la obligación de coadyuvar con un particular (sea una persona individual o jurídica) a la realización del bienestar colectivo, dicha legislación resulta ser fuente originaria de derechos que al consolidarse, crean situaciones que forman parte del patrimonio jurídico de esta colectividad y no pueden ser afectados por legislación posterior, pues ello equivaldría a negar el reconocimiento de estos derechos y afectar posiciones jurídicas constituidas. De ahí que se haya considerado anteriormente por esta Corte que "El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona". (sentencia de veintiséis de julio de mil novecientos noventa y uno; Expediente 364-90; Gaceta 20).

Si se toma en cuenta que la propia Constitución prohíbe la afectación de derechos adquiridos por el ejercicio de profesiones acreditadas, y que estos derechos se consolidan previo cumplimiento de ciertas obligaciones (la colegiación profesional, entre ellas) puede concluirse que la obligación que por medio de una ley asumió el Estado en ejercicio de su potestad soberana de legislar, coadyuvando con el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala para el cumplimiento de sus fines, ha pasado a integrar el patrimonio jurídico del citado Colegio Profesional (que como persona jurídica es un ente sujeto de derechos y obligaciones), pues por el propio *imperium* que genera el pago de la obligación tributaria es lo que origina la consolidación de la posición jurídica adquirida por dicha institución gremial, misma que no puede ser afectada o suprimida ni por legislación posterior, ni en fraude de ley, lo que de concurrir, configuraría un vicio de inconstitucionalidad en el acto legislativo o gubernamental que así lo acuerde, al conllevar implícita una violación de lo dispuesto en los artículos 44, 81 y 175 de la Constitución.

De manera que si se pretendiera suprimir un derecho como el antes indicado, la declaratoria de inconstitucionalidad sería lo procedente, con el objeto de preservar el derecho adquirido y regular sus efectos; sin embargo, ante el vacío normativo que produciría la estimación de una inconstitucionalidad, debe realizarse dicha labor intelectual orientada a evitar el absurdo de que el efecto derogatorio que tal declaración conlleva, implique la supresión del derecho adquirido, cuya eliminación se produciría al expulsar la norma del ordenamiento jurídico, situación que por su contrasentido con la función esencial de esta Corte, no puede permitirse.

Al estar comprendida dentro del ámbito de los derechos adquiridos la obligación a que se refieren los accionantes, y no constituir ella privilegio o beneficio fiscal alguno, se concluye que tal obligación no pudo ser derogada por medio de los

artículos 21 y 34 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, pues la prestación que conlleva la misma, no se opone a las finalidades y regulaciones que se establecen en el referido Decreto. De ahí que los últimos párrafos del artículo 28 del Decreto 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial de Protocolos, que dicen: "... *Con base en dicho formulario, la mencionada dirección determinará el cuatro por ciento (4%) adicional que por cada una de tales operaciones se acreditará mensualmente al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. Los fondos provenientes del cuatro por ciento (4%) a que se refiere esta ley, deberá ingresarse al fondo común dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes, por la Dirección General de Rentas Internas, a efecto de que se acrediten en cuenta especial para el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, conforme lo que dispone la Ley Orgánica del Presupuesto y su reglamento. El Ministerio de Finanzas Públicas con base en el informe que le rinda la Dirección General de Rentas Internas en el término anteriormente referido, dictará las disposiciones pertinentes para que dentro del mismo mes del ingreso al fondo común, se efectúe la entrega al mencionado colegio. El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, deberá llevar el control del retiro de los fondos en referencia y de su inversión en el régimen de prestaciones a efecto de que al final de cada año fiscal se haga la conciliación contable entre la Sección de Contabilidad del Colegio y el Departamento de Contabilidad y Presupuesto del Ministerio de Finanzas Públicas.*" , por el derecho que incorporan, deben entenderse que nunca han perdido vigencia y su observancia por parte de la administración pública es obligatoria, situación que hace concluir que las obligaciones que contienen a favor de dicho Colegio existen y deben ser satisfechas como corresponde, siendo necesario la fijación de un plazo para el efecto, el cual se establecerá en la parte resolutive del presente fallo.

- V -

Se ha impugnado de inconstitucionalidad el artículo 21 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, que reformó el artículo 28 del Decreto 37-92 del citado Organismo de Estado, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. La base de la impugnación, resumida en apartado anterior de esta sentencia, se contrae al señalamiento de eliminación de un derecho adquirido a favor del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala (obligación de pago por parte del Ministerio de Finanzas Públicas a favor de dicha institución gremial), que se hizo en la norma impugnada. Tal supresión es estimada por los accionantes como violatoria de los artículos 1, 2, 4, 44, 81, 90, 93, 94, 95, 102 y 106 constitucionales.

El texto de la norma impugnada reconoce una comisión del diez por ciento (10%), a los patentados para el expendio de especies fiscales sobre el monto de sus compras, y a los notarios que sean colegiados activos, cuando realicen, entre otras, las operaciones de adquisición de lotes de papel sellado especial para protocolos y timbres fiscales, y en el pago en efectivo del impuesto cuando intervengan en la autorización de documentos que contengan actos y contratos gravados con el impuesto de Timbres Fiscales. De ahí que por la materia de dicha regulación, no pueden aplicarse los artículos 1, 2, 93, 94, 95, 102 y 106 de la Constitución, ni se evidencia contravención del artículo 4º. constitucional.

El derecho adquirido a que se refieren los accionantes en ningún momento puede entenderse como suprimido por la regulación contenida en el Decreto 44-2000 del Congreso de la República, y por ello, no sólo se mantiene conforme lo previsto en el artículo 28 del Decreto 37-92 antes de ser reformado, incluyendo la parte transcrita en el considerando anterior, sino, por la congruencia que guarda con el contenido del artículo 24 del Acuerdo Gubernativo 737-92 de veintisiete de agosto de mil novecientos noventa y dos que contiene el Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, artículo por el que se dispone que "*Con base en cada una de las adquisiciones realizadas por los*

notarios, la Dirección y sus Administraciones determinarán el importe del 4% de la comisión que le corresponderá al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, registrándolo en una cuenta especial a nombre de la Dirección Superior del Ministerio de Finanzas Públicas e ingresando lo recaudado al fondo común dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes. La Dirección Superior del Ministerio de Finanzas Públicas a través de su Sección de Contabilidad y Presupuesto, dentro del mismo mes en que ingresaron al fondo común los fondos correspondientes, emitirá con cargo a la cuenta especial que llevará la Dirección de Contabilidad del Estado, la orden de compra y pago a favor del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, por el monto de la comisión que le corresponde sobre las operaciones registradas el mes inmediato anterior. La Dirección Técnica del Presupuesto, a solicitud de la Sección de Contabilidad y Presupuesto del Ministerio de Finanzas Públicas, aprobará una partida presupuestaria especial para el pago de dicha comisión. La Dirección de Contabilidad del Estado creará la cuenta correspondiente, a efecto de que la Dirección General de Rentas Internas, y sus Administraciones Departamentales operen en Caja Fiscal el cuatro por ciento (4%) de la comisión enunciada en el tercer párrafo de este artículo y se llevará el control en cuenta corriente del movimiento que la misma produzca.", norma que no puede entenderse derogada por las razones anteriormente consideradas en esta sentencia. Sobre decir, que dichas disposiciones deben observarse en congruencia con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por lo anterior, no se advierte infracción de precepto constitucional alguno en la regulación contenida en el artículo 21 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, razón por la cual, la pretendida exclusión de dicha norma del ordenamiento jurídico nacional resulta ser improcedente y así debe declararse.

- VI -

También es objeto de señalamiento de inconstitucionalidad el artículo 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, por el que "Se reforma el nombre del Capítulo V y el artículo 45 del Decreto Número 27-92, reformado por los Decretos Números 60-94 y 142-96, todos del Congreso de la República."

El artículo objeto de reforma tenía el texto siguiente: "**Uso de timbres fiscales.** Únicamente podrán utilizarse timbres fiscales para satisfacer el pago del impuesto establecido en esta ley que afecten los pequeños contribuyentes a que se refiere el Capítulo VI, del Título III, artículos 47 al 51 de esta ley y en los testimonios de las Escrituras Públicas cuando así proceda conforme a la ley."

El texto del artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por medio del artículo 23 impugnado, regula ahora que "**Pago del Impuesto por los pequeños contribuyentes.** Los pequeños contribuyentes a que se refieren el Capítulo VI, Título III, artículos del 47 al 51 de esta ley, deberán efectuar el pago del impuesto resultante en cada período mensual, por trimestres calendarios vencidos."

Los accionantes refieren que el artículo 23 impugnado lesiona una actividad económica (por detrimento de ingresos) realizada por quienes ejercen la profesión de notario, puesto que dicho artículo suprime la posibilidad de utilización de timbres fiscales para satisfacer el pago del Impuesto al Valor Agregado "en los testimonios de las Escrituras Públicas cuando así proceda conforme a la ley."; y por ello, la supresión realizada resulta ser violatoria de preceptos constitucionales.

Esta Corte estima que el derecho adquirido establecido en el artículo 28 del Decreto 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo, se nutre fundamentalmente del producto de la compra de timbres fiscales para satisfacer el Impuesto al Valor Agregado en los testimonios de las escrituras públicas cuando proceda conforme la ley, por lo que las argumentaciones jurídicas hechas en el Considerando -IV- y en los anteriores, son válidas para el presente caso. Por tal razón, la supresión de la norma que otorga esa posibilidad a los notarios tampoco puede

entenderse derogada.

- VII -

Con el objeto de establecer los efectos de este fallo, y situar sus alcances conforme la normativa constitucional y ordinaria en vigencia, esta Corte considera pertinente notificar el mismo: **a)** a los postulantes de la inconstitucionalidad; **b)** al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala; **c)** a la Superintendencia de Administración Tributaria; **d)** al Registro General de la Propiedad; **e)** al Ministerio de Finanzas Públicas; y **f)** a la Contraloría General de Cuentas de la Nación; con el objeto de poner en conocimiento de todas esas personas e instituciones el contenido de esta sentencia para la observancia de la misma; y, posteriormente, situar mediante el envío de la certificación de este fallo, la certeza jurídica en el tiempo mediante la determinación de la fecha exacta en la que las instituciones obligadas al amparo del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, deben comenzar a cumplir con la obligación que dicha norma les impone a favor del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala.

-VIII-

La imposición de multa y condena en costas es obligatoria cuando se declare improcedente la acción intentada; sin embargo, por el contenido social del asunto y por existir un caso de exención, no se impone condena en tal sentido.

LEYES APLICABLES:

Artículos citados y 267, y 272 inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala; 115, 133, 143, 148, 163 inciso a) y 185 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; y, 31 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad.

POR TANTO:

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, declara: **I)** Sin lugar las acciones de inconstitucionalidad parcial planteadas contra los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, que contiene la Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la base Imponible y de Regularización Tributaria; **II)** Para la positividad del derecho que se preserva por este fallo, debe entenderse que en los casos en los que la ley requiera intervención notarial para la formalización de contratos en los que se debe satisfacer el Impuesto al Valor Agregado, dicho impuesto puede satisfacerse adhiriendo en los testimonios de las escrituras públicas respectivas timbres fiscales, devengándose con motivo de la adquisición de dichas especies la comisión del 10 % del valor de las mismas por parte del adquirente; adicionalmente el Ministerio de Finanzas Públicas por el conducto correspondiente, pagará en efectivo al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala un cuatro por ciento (4 %) por cada adquisición de timbres fiscales hecha por los notarios, misma que se entregará directamente a la institución mencionada, con destino exclusivo para financiar sus planes de prestaciones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de sus colegiados. **III)** Ordena tanto a la Superintendencia de Administración Tributaria como al Ministerio de Finanzas Públicas, determinar para su posterior pago, el importe del cuatro por ciento (4%) de la comisión que le corresponde al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, como consecuencia de adquisiciones de especies fiscales y papel sellado especial para protocolos realizadas por los notarios, para cuyo efecto deben observar, no sólo la norma que se impugnó sino los párrafos conducentes del artículo 28 del Decreto 37-92 y 45 del Decreto 27-92 antes de su reforma y de lo dispuesto en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos contenido en el Acuerdo Gubernativo 737-92 de veintisiete de agosto de mil novecientos noventa y dos; disposiciones que no pueden estimarse derogadas por las razones en este fallo consideradas; obligación que dichas autoridades deben hacer efectiva inmediatamente, y, las demás, conforme se vayan produciendo, a

partir de la fecha en la que reciban certificación de esta sentencia. IV. Notifíquese el fallo a las personas e instituciones indicadas en el Considerando VII de esta sentencia, y certifíquese lo resuelto al Ministerio de Finanzas Públicas y a la Superintendencia de Administración Tributaria. V. No hay condena en costas ni se impone multa a los abogados auxiliares. VI. Publíquese el presente fallo en el Diario Oficial. VII. Notifíquese.

MARIO GUILLERMO RUIZ WONG
PRESIDENTE

CIPRIANO FRANCISCO SOTO TOBAR
MAGISTRADO

JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ
MAGISTRADO

RODOLFO ROHRMOSER VALDEAVELLANO
MAGISTRADO

SAÚL DIGHERO HERRERA
MAGISTRADO

FRANCISCO JOSÉ PALOMO TEJEDA
MAGISTRADO

GLORIA MELGAR DE AGUILAR
MAGISTRADA

OVIDIO OTTONIEL ORELLANA MARROQUÍN
SECRETARIO GENERAL

Anexo 3



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

RECIBO DE PAGO

COMPRA-VENTA DE BIENES INMUEBLES, RETENCIÓN A FACTURAS ESPECIALES

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN:

DÍA MES AÑO

SIN SERIE

SAT-No.2083 1117012



FORMA
08-SAT-SCC-S-V

<p>02 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)</p> <p><input type="text"/> <input type="text"/> - <input type="text"/></p>	<p>03</p>	<p>PERÍODO DE IMPOSICIÓN</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">DEL</td> <td style="width: 33%;">DÍA <input type="text"/> <input type="text"/></td> <td style="width: 33%;">MES <input type="text"/> <input type="text"/></td> <td style="width: 33%;">AÑO <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/></td> </tr> <tr> <td>AL</td> <td><input type="text"/> <input type="text"/></td> <td><input type="text"/> <input type="text"/></td> <td><input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/></td> </tr> </table>	DEL	DÍA <input type="text"/> <input type="text"/>	MES <input type="text"/> <input type="text"/>	AÑO <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	AL	<input type="text"/> <input type="text"/>	<input type="text"/> <input type="text"/>	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>
DEL	DÍA <input type="text"/> <input type="text"/>	MES <input type="text"/> <input type="text"/>	AÑO <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>							
AL	<input type="text"/> <input type="text"/>	<input type="text"/> <input type="text"/>	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>							
<p>04 APELLIDOS Y NOMBRES / RAZÓN O DENOMINACIÓN SOCIAL</p>										

PAGO MENSUAL POR CONTRATO DOCUMENTADO EN ESCRITURA PÚBLICA

Número de Escritura Pública	5	
Impuesto a pagar por contratos	6	

PAGO MENSUAL POR RETENCIÓN A FACTURAS ESPECIALES

Cantidad de facturas	7	
IVA retenido a facturas especiales	8	

MULTA, INTERESES Y MORA

(+) MULTA	9	
(+) INTERESES	10	
(+) MORA	11	
Impuesto a pagar (Casilla 6 más casillas 8 a la 11)	12	

FIRMA

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL

BANCO

VALIDO ÚNICAMENTE POR EL IMPORTE IMPRESO POR LA MÁQUINA REGISTRADORA

ORIGINAL: BANCO - SAT / RENDICIÓN DE CUENTAS - BIENES - CONTRIBUYENTE - COPIA

113

Anexo 4



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

RECIBO DE PAGO

COMPRA-VENTA DE BIENES INMUEBLES, RETENCIÓN A FACTURAS ESPECIALES

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: DIA MES AÑO

SIN SERIE
SAT-No.2083 1117012

FORMA 08-SAT-SCC-S-V

10 NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)	103 NÚMERO DE COLEGIADO	104 ADMINISTRACIÓN
105 APELLIDOS Y NOMBRES		
106 NÚMERO Y NOMBRE DE CALLE O AVENIDA	107 NÚMERO (CASA)	108 APTO. O SIMILAR
	109 ZONA	110 COLONIA O BARRIO
111 DEPARTAMENTO		
112 MUNICIPIO	113 TELÉFONO	114 FAX
	115 APTDO. POSTAL	116 E-MAIL

PAGO MENSUAL POR CONTRATO DOCUMENTADO EN ESCRITURA PÚBLICA

No. DE ESCRITURA PÚBLICA: _____	TOTAL IMPUESTO		Q.
FECHA ESCRITURA: _____			
NOTARIO QUE AUTORIZO: _____	COMISION 10%		Q.
No. DE COLEGIADO: _____			
OBJETO DEL CONTRATO: _____	MONTO A PAGAR	100	Q.
MONTO AFECTO: _____			
FECHA DEL TESTIMONIO Y/O RAZÓN: _____			

PAGO MENSUAL POR RETENCIÓN A FACTURAS ESPECIALES

Cantidad de facturas		7	
IVA referido a facturas especiales		8	
MULTA, INTERESES Y MORA			
(+) MULTA		9	
(+) INTERESES		10	
(+) MORA		11	
Impuesto a pagar (Casilla 6 más casillas 8 a la 11)		12	

FIRMA

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL

BANCO

VALIDO ÚNICAMENTE POR EL IMPORTE IMPRESO POR LA MÁQUINA REGISTRADORA

08/04/2014 - 08/04/2014 - 08/04/2014 - 08/04/2014 - 08/04/2014 - 08/04/2014 - 08/04/2014 - 08/04/2014 - 08/04/2014 - 08/04/2014

114

BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR ELIZARDI, Mario Ismael. **Resumen gráfico acerca del origen y esencia del estado y el derecho.** Guatemala, (s.e) 1986.
- ALEJOS CÁMBARA, Roberto. **Cómo presentar proyectos de ley.** Colección de Manuales Técnicos. Fondo de Desarrollo Democrático de Centro Canadiense de Estudio y Cooperación Internacional (s.f.)
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** Ed. Porrúa S.A., México, 1968.
- ESCOBAR MEDRANO, Edgar y González Camargo, Edna Elizabeth. **Antología. Historia de la cultura de Guatemala.** Ed. Litografía Orión, Guatemala, 2004.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, los Impuestos.** Ed. Porrúa, S.A. México D.F., México, 1980.
- FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo.** 28a. ed., revisada y actualizada; Ed. Porrúa, S. A., México D.F., México, 1989.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho.** 46a. ed.; Ed. Porrúa, S. A., México D.F., México, 1994.
- GÓMEZ SABINI, Juan Carlos. **Comentarios sobre el IVA.** Curso OEA, Folleto Mimeografiado, Buenos Aires, Argentina, 1978.
- GUILLIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** 6a. ed.; Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997.
- LÓPEZ AGUILAR, Santiago. **Introducción al estudio del derecho.** Colección Textos Jurídicos No. 9, Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 1984.
- LÓPEZ SANTIAGO, Manuel Gregorio. **Manual de hacienda pública guatemalteca.** Editorial Fénix, Guatemala, 1976.
- MABARAK CERECEDO, Doricela. **Derecho financiero público.** Ed. McGraw-Hill / Interamericana de México, S. A., México D.F., México, 1996.

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

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero parte I, finanzas públicas**. 2a. ed., Ed. Comunicación Gráfica G&A, Guatemala, 2004.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Ed. Claridad S.A., Buenos Aires, Argentina, 1987.

PÉREZNIETO CASTRO, Leonel. **Introducción al estudio del derecho**. Ed. Oxford University Press, México D.F., México, 2008.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Manual de derecho tributario**. Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1978.

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

USAC. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Nueva edición, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Publicaciones, USAC, Guatemala, 2000.

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

Legislación:

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

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

Corte de Constitucionalidad. Gaceta número 37. De fecha 28 de septiembre de 1995.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92.

Ley del impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 37-92.

Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y sus Reformas, Decreto Número 19-04, Congreso de la República Guatemala 2004.